

T.C.  
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÜRETİM İŞLETMELERİNDEKİ TEMEL MUHASEBE  
UYGULAMALARININ ULUSLARARASI FİNANSAL  
RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

DOKTORA TEZİ

FERAH YILDIZ

ANABİLİM DALI: İŞLETME  
PROGRAMI : MUHASEBE -FİNANSMAN

KOCAELİ, 2010

T.C.  
KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÜRETİM İŞLETMELERİNDEKİ TEMEL MUHASEBE  
UYGULAMALARININ ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA  
STANDARTLARI AÇISINDAN İNCELENMESİ

DOKTORA TEZİ

FERAH YILDIZ

ANABİLİM DALI: İŞLETME  
PROGRAMI : MUHASEBE -FİNANSMAN

DANIŞMAN: PROF.DR. VASFİ HAFTACI

KOCAELİ, 2010

T.C.

KOCAELİ ÜNİVERSİTESİ \* SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ÜRETİM İŞLETMELERİNDEKİ TEMEL MUHASEBE UYGULAMALARININ  
ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI AÇISINDAN  
İNCELENMESİ

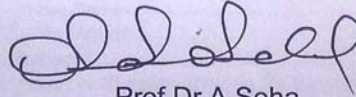
DOKTORA TEZİ

Tezi Hazırlayan: FERAH YILDIZ

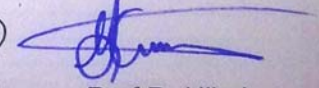
Tezin Kabul Edildiği Enstitü Yönetim Kurulu Tarihi ve No: 06.07.2010-2010/18



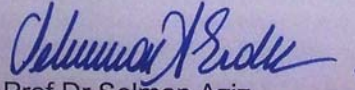
Prof.Dr.Vasfi  
HAFTACI



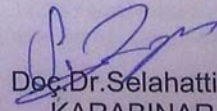
Prof.Dr.A.Seha  
SELEK



Prof.Dr.Hilmi  
KIRLIOĞLU



Prof.Dr.Selman Aziz  
ERDEN



Doç. Dr.Selahattin  
KARABINAR

KOCAELİ 2010

# İÇİNDEKİLER

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>i</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>v</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>vi</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>vii</b>
<b>GİRİŞ</b> .....	<b>viii</b>
<b>1 MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE FİNANSAL RAPORLAMA</b> .....	<b>1</b>
10 MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ.....	1
100 Muhasebe Türleri .....	3
100.0 İşlem Muhasebesi.....	3
100.1 İşletme Muhasebesi.....	4
100.2 Yönetim Muhasebesi.....	6
11 TÜRKİYE’DE MUHASEBE UYGULAMALARI .....	7
110 Tekdüzen Muhasebe Sistemi.....	9
110.0 Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Faydaları.....	10
12 FİNANSAL RAPORLAMA .....	11
120 Bilanço .....	11
121 Gelir Tablosu.....	12
122 Öz Kaynak Değişim Tablosu .....	13
123 Nakit Akım Tablosu .....	13
<b>2 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI</b> .....	<b>15</b>
20 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ TARİHSEL GELİŞİMİ .....	17
21 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI KOMİTESİ’NİN KURUMSAL GELİŞİM SÜRECİ .....	20
22 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINDA UYUM, YAKINSAMA VE STANDARDİZASYON .....	22
220 Yakınsamayı Etkileyen Çevresel Faktörler.....	28
220.0 Ekonomik Gelişme.....	29
220.1 Eğitim Düzeyi .....	29
220.2 Ekonominin Dışa Açılım Derecesi.....	30
220.3 Ülkelerin Kültürel İlişkisi .....	30
220.4 Sermaye Piyasasının Varlığı .....	31
221 Yakınsamanın Tarihi Gelişimi.....	32
222 Uluslararası Yakınsama .....	33
223 Türkiye’de Yakınsama ve Standardizasyon İle İlgili Yapılan Çalışmalar.....	34
23 TÜRKİYE’DE ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARINA GEÇİŞ SÜRECİ VE BU YÖNDE YAPILAN YAKINSAMA ÇALIŞMALARI .....	35
230 Sermaye Piyasası Kurulunun Yaptığı Çalışmalar .....	37
231 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Yaptığı Çalışmalar .....	40
232 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) Çalışmaları.....	41
233 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun Yaptığı Çalışmalar .....	44
<b>3 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI</b> .....	<b>46</b>
30 KAVRAMSAL ÇERÇEVE.....	46
300 Finansal Tabloların Amaçları.....	46
301 Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri.....	47
302 Finansal Tabloların Unsurları .....	48
303 Mali Tablo Unsurlarının Sonradan Ölçülmesi.....	49
304 Sermaye Kavramları.....	50
31 UMS 1/TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI.....	50
310 Finansal Tabloların Amacı .....	50
311 Finansal Tablolarda Yer Alacak Bilgiler .....	51

312	<i>UFR/TFRS'ye Göre Finansal Tablolar Seti</i> .....	51
313	<i>Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu</i> .....	52
32	UMS 2/TMS 2 STOKLAR STANDARDI .....	54
320	<i>Stokların Değerlemesi</i> .....	57
321	<i>Stokların Maliyeti</i> .....	57
322	<i>Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyeti</i> .....	59
323	<i>Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri</i> .....	60
323.0	Gerçek Parti Maliyet Yöntemi .....	60
323.1	İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO).....	60
323.2	Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi.....	61
324	<i>Net Gerçekleşebilir Değer</i> .....	61
325	<i>Stokları Gider Olarak Kaydetme</i> .....	62
33	UMS 7/TMS 7 NAKİT AKIŞ TABLOLARI STANDARDI.....	63
330	<i>Standartla İlgili Temel Kavramlar</i> .....	64
330.0	İşletme Faaliyetleri.....	65
330.1	Yatırım Faaliyetleri.....	66
330.2	Finansman Faaliyetleri.....	67
34	UMS 12/TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI .....	67
340	<i>Vergiye Esas Değer</i> .....	71
341	<i>Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi</i> .....	72
35	UMS 16/TMS 16 MADDİ DURAN VARLIKLAR STANDARDI.....	74
350	<i>Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi</i> .....	77
351	<i>Aktifleştirmeden Sonraki Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi</i> .....	78
352	<i>Maddi Duran Varlıkların Maliyetlerinin Ölçümü</i> .....	80
353	<i>Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirme Sonrası Ölçümü</i> .....	80
353.0	Maliyet Modeli.....	81
353.1	Yeniden Değerleme Modeli .....	81
353.2	Maddi Duran Varlıklarda Amortisman .....	82
353.3	Maddi Duran Varlıkların Amortismanına Tabi Tutarı ve Amortisman Dönemi .....	83
353.4	Maddi Duran Varlıkların Amortismanlarının Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemler .....	85
353.5	Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü .....	87
353.6	Maddi Duran Varlıkları Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma .....	87
36	UMS 18/TMS 18 HASILAT STANDARDI .....	88
360	<i>Hasılatın Ölçülmesi</i> .....	91
361	<i>Hasılatın Gerçekleşme Zamanı</i> .....	92
362	<i>Hizmetlerin Sunumu</i> .....	94
363	<i>Faiz, İsim Hakları ve Temettüleri</i> .....	95
37	UMS 23/TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI.....	95
370	<i>Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi</i> .....	97
371	<i>Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri</i> .....	97
372	<i>Aktifleştirmenin Başlaması</i> .....	98
373	<i>Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi</i> .....	98
374	<i>Aktifleştirmenin Sona Ermesi</i> .....	99
38	UMS 36/TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI .....	99
380	<i>Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi Ve Muhasebeleştirilmesi</i> .....	100
<b>4</b>	<b>STANDARTLAR İLE VERGİ MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI.....</b>	<b>102</b>
40	TMS 1 FİNANSAL TABLOLARIN SUNULUŞU STANDARDI İLE VERGİ MEVZUATI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR .....	102
400	<i>Bilanço Açısından Farklılıklar</i> .....	102
401	<i>Gelir Tablosu Açısından Farklılıklar</i> .....	106
402	<i>Öz kaynak Değişim Tablosu Açısından Farklılıklar</i> .....	110
41	TMS 2 STOKLAR STANDARDI İLE VERGİ MEVZUATI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR.....	111
410	<i>Stoklar ve Stokların Maliyetini Oluşturan Unsurlar Açısından Farklılıklar</i> .....	111
411	<i>Stokların Değerlemesi Açısından Farklılıklar</i> .....	114
42	TMS 7 NAKİT AKIŞ TABLOLARI STANDARDI İLE VERGİ MEVZUATI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR .....	116
43	TMS 12 GELİR VERGİLERİ STANDARDI İLE VERGİ MEVZUATI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR .....	118
44	UMS 16/ TMS 16 MADDİ DURAN VARLIK STANDARDI İLE VERGİ MEVZUATI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR .....	119

440	<i>Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar</i> .....	119
441	<i>Uygulanan Amortisman ve Amortisman Yöntemleri Açısından Farklılıklar</i> .....	121
442	<i>Gider Kaydetme Sınırı Açısından Farklılıklar</i> .....	123
443	<i>Duran Varlığı Oluşturan Parçaların Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar</i> ..	123
444	<i>Dönem Sonu Değerleme Açısından Farklılıklar</i> .....	124
45	TMS 18 HASILAT STANDARDI İLE VERGİ MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI .....	126
450	<i>Vadeli Satışlar Açısından Farklılıklar</i> .....	126
451	<i>Hasılatın Tanımı Açısından Farklılıklar</i> .....	127
452	<i>Hasılatın Ölçülmesi Açısından Farklılıklar</i> .....	128
453	<i>Hasılatın Gerçekleşme Zamanı Açısından Farklılıklar</i> .....	129
46	UMS 23/TMS 23 BORÇLANMA MALİYETLERİ STANDARDI İLE VERGİ MEVZUATI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR .....	131
47	UMS 36/ TMS 36 VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ STANDARDI İLE VERGİ MEVZUATI ARASINDAKİ FARKLILIKLAR .....	132
<b>5</b>	<b>UYGULAMA</b> .....	<b>134</b>
50	İŞLETME İLE İLGİLİ GENEL BİLGİLER.....	134
51	İŞLETMEYE AİT VERİLER.....	135
52	TMS 2 STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA STOKLAR İÇİNDE YER ALAN BORÇLANMA MALİYETLERİ VE KUR FARKLARININ AYRIŞTIRILMASI.....	143
520	<i>İlk Madde Malzemeler İçinde Yer alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması</i> .....	144
521	<i>Mamuller İçinde Yer alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması</i> .....	145
522	<i>Ticari Mallar İçinde Yer alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması</i> .....	146
53	STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA STOKLARIN DEĞERLEMESİ .....	147
530	<i>İlk Madde ve Malzemelerin Değerlemesi</i> .....	148
531	<i>Mamullerin Değerlemesi</i> .....	149
532	<i>Ticari Malların Değerlemesi</i> .....	150
533	<i>Yarı mamullerin değerlendirilmesi</i> .....	151
54	STOKLAR STANDARDI KAPSAMINDA STOK MALİYETLERİNDE YER ALAN VADE FARKLARININ AYRIŞTIRILMASI.....	152
540	<i>Senetsiz Borçlar (Satıcılar) İçinde Yer alan Vade Farklarının Ayrıştırılması</i> .....	152
541	<i>Senetli Borçlar (Borç Senetleri) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması</i> ....	155
55	HASILAT STANDARDI KAPSAMINDA VADELİ SATIŞLAR İÇİNDE YER ALAN VADE FARKLARININ DÜZELTİLMESİ .....	159
550	<i>Senetsiz Alacaklar (Alıcılar) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Düzeltilmesi</i> .....	159
551	<i>Senetli Alacaklar (Alacak Senetleri) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Düzeltilmesi</i> .....	163
56	MADDİ DURAN VARLIKLARIN AMORTİSMANLARININ DÜZELTİLMESİ.....	165
560	<i>Binalara Ait Amortismanlarının Düzeltilmesi</i> .....	166
560.0	<i>Pazarlama Binasının Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	166
560.1	<i>Yönetim Binasının Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	167
560.2	<i>Merkez Binanın Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	168
560.3	<i>Üretim Binasının Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	169
561	<i>Makinelere Ait Amortismanların Düzeltilmesi</i> .....	170
561.0	<i>Baskı Makinesinin Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	171
561.1	<i>Dikim Makinesinin Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	172
562	<i>Taşıtlara Ait Amortismanların Düzeltilmesi</i> .....	173
562.0	<i>Kamyonetin Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	173
562.1	<i>Otomobilin Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	174
563	<i>Demirbaşlara Ait Amortismanların Düzeltilmesi</i> .....	175
563.0	<i>Masa Sandalyenin Amortismanının Düzeltilmesi</i> .....	175
57	MADDİ DURAN VARLIKLARIN DEĞERLEMESİ.....	177
570	<i>Arsa-Arazinin Değerlemesi</i> .....	179
571	<i>Binaların Değerlemesi</i> .....	179
571.0	<i>Pazarlama Binasının Değerlemesi</i> .....	179
571.1	<i>Yönetim Binasının Değerlemesi</i> .....	180
571.2	<i>Merkez Binanın Değerlemesi</i> .....	180
571.3	<i>Üretim Binasının Değerlemesi</i> .....	181
572	<i>Makinelerin Değerlemesi</i> .....	181
572.0	<i>Örgü Makinesinin Değerlemesi</i> .....	181

572.1	Baskı Makinesinin Değerlemesi.....	182
572.2	Dikim Makinesinin Değerlemesi .....	182
572.3	Düğüm Makinesinin Değerlemesi.....	183
573	<i>Taşıtların Değerlemesi</i> .....	183
573.0	Servis Otobüsünün Değerlemesi .....	184
573.1	Kamyonetin Değerlemesi.....	184
573.2	Otomobilin Değerlemesi .....	185
574	<i>Demirbaşların Değerlemesi</i> .....	185
574.0	Masa Sandalyenin Değerlemesi .....	185
58	NAKİT AKIŞ TABLOSUNUN DÜZENLENMESİ .....	187
580	<i>TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardına Göre Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesi</i> ....	187
581	<i>MSUGT'ye Göre Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesi</i> .....	189
59	ERTELENEN VERGİ VARLIKLARI VE VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİNİN HESAPLANMASI.....	190
<b>SONUÇ VE ÖNERİLER.....</b>		<b>205</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>		<b>211</b>

## KISALTMALAR

a.g.e.	: adı geçen eser
AB	: Avrupa Birliği
AT	: Avrupa Topluluğu
FASB	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
FIFO	: İlk Giren İlk Çıkar
GCC	: Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği Konseyi
IASC	: Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
IOSCO	: Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonları
IASB	: Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymetler Borsası
KDV	: Katma Değer Vergisi
MBS	: Muhasebe Bilgi Sistemi
MSUGT	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
OECD	: Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü
SAARC	: Güney Asya Bölgesel İşbirliği Konseyi
SEC	: Amerika Menkul Kıymetler Takas Komisyonu
SIC	: Standart Yorumlama Komitesi
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TBB	: Türkiye Bankalar Birliği
TCMB	: Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası
TMS	: Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TMSY	: Türkiye Muhasebe Standartları Yorumları
TMUDESK	: Türkiye Muhasebe ve denetim Standartları Kurulu
TTK	: Türk Ticari Kanunu
TURMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
UFYK	: Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi
UMS	: Uluslararası Muhasebe Standartları
VUK	: Vergi Usul Kanunu



## ÖZET

Globalleşme ile birlikte ülkeler arasında uluslararası sermaye akımları da artmaya başlamıştır. İşletmelerin uluslararası sermayeleri çekebilmeleri için muhasebe sistemlerini de dünyada kabul gören muhasebe standartlarına göre düzenleme gereği ortaya çıkmıştır. Uluslararası muhasebe standartlarının işletmelerde uygulanmasıyla, mali tabloların güvenilirliği, karşılaştırılabilirliği, doğruluğu, ihtiyaca uygunluğu konusundaki şüpheler ortadan kalkacaktır. Bununla birlikte, bütün dünyanın kabul ettiği standartlar finansal tablolara uygulandığında, uluslararası yatırım yapacak kişi ya da kurumlar finansal tablolara baktıklarında; finansal tabloların aynı ilkelere göre düzenlendiğini bilecek ve kararlarını buna göre vereceklerdir. Finansal tablolar aynı muhasebe standartlarına göre düzenlendiğinden, yatırım yapacak kişi ya da kurumlar bu finansal tabloları kendi ülkeleri ve diğer ülkelerde hazırlanan finansal tablolarla karşılaştırabileceklerdir. Bu nedenlerden dolayı, finansal tabloların raporlanmasında dünyada tek bir muhasebe dili kullanılması gerektiği ortaya çıkmıştır.

Dünyada bir çok ülke, işletmelerin finansal tablolarının, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve anlaşılabilir olması için uluslararası muhasebe standartlarını, muhasebe uygulamaları ile yakınsama eğilimi içine girmişlerdir. Bu ülkelerden bazıları uluslararası muhasebe standartlarının tamamını, bazıları ise bir kısmını alıp muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmışlardır.

Uluslararası muhasebe standartlarının işletmelerde uygulanmasıyla vergi mevzuatı ve standartlar arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Çalışmada seçilen standartların üretim işletmesinde uygulanması sonucunda, üretim işletmesinin kullandığı hesap planı, hesaplanan kâr, varlık – kaynak yapısı önemli ölçüde değişmiştir. Yani uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması sonucu işletmelerin mali tablolarının biçim ve içeriği değişmektedir.

## **ABSTRACT**

International financial flows have gathered pace with the process of globalization. It has in this regard become a requirement for enterprises to arrange their accounting standards in line with the internationally-confirmed accounting standards. And once these standards are implemented by enterprises, the uncertainties over the reliability, comparability, correctness and functionality of the accounting tables will gradually clear away. Correspondingly, individual or institutional international investors will make their investment decisions through taking into consideration whether the financial tables in any context have been arranged according to the same standards after the internationally-confirmed standards have been applied to the financial tables. As the financial tables are arranged according to the same accounting standards, individual or institutional investors will be able to compare these tables with those prepared in their own or the other countries. Under these circumstances, it has become a requirement to use a single accounting language across the world.

All across the world many countries have taken initiative to bring the international accounting standards in line with the accounting applications in order that the financial tables of the enterprises would be comparable, functional, reliable and understandable. In some countries all of the international accounting standards and in some others a part of them have been applied to the accounting applications.

With the application of the international accounting standards in enterprises, some divergences come out between tax legislation and standards. As a result of the fact that the application of the selected standards have been implemented in the enterprise, the calculation plan the production enterprise uses, the profit calculated and the asset-resource proportion have undergone profound changes. In concise, in case the international accounting standards are implemented, the style and content of financial tables of the enterprises change.

## GİRİŞ

Küreselleşmenin bütün dünyayı etkisi altına alması sonucunda, bir çok alan bu süreçten etkilenmiştir. Bu alanlardan biri de muhasebe uygulamalarıdır. Küreselleşmenin artmasıyla birlikte uluslararası yabancı sermaye akımlarının hızlanması sonucunda, ülkelerin kendi yasalarına, yönetmeliklerine göre düzenlenen muhasebe uygulamaları yetersiz olmaya başlamış, yabancı sermayenin bir ülkeye çekilebilmesi için, muhasebe uygulamalarının dünyanın kabul ettiği standartlara göre düzenlenmesi kaçınılmaz hale gelmiş, dünyada, tek bir muhasebe dilinin kullanılması zorunluluk olmuştur. Bugün artık finansal tablolar vergi hesaplama amaçlı değil ilgili tarafları bilgilendirme amaçlı düzenlenmektedir. Finansal tabloların, ilgili taraflarca anlaşılabilir, ilgili tarafların ihtiyaçlarına uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir niteliklere sahip olması gerekir.

Ülkelerin kendi yasalarına göre hazırladıkları finansal tabloların ülke dışındaki ilgili taraflar açısından fazla bir önemi yoktur. Tüm dünyaya hitap edecek finansal tabloların düzenlenmesi gereği ortaya çıkmıştır. İşletmelerin, uluslararası piyasalara açılmaya başlaması ile birlikte, yabancı ülkelerde şubeleri bulunan işletmeler hem buldukları ülkelerin muhasebe yasalarına göre, hem de şubelerinin bulunduğu ülkelerin muhasebe yasalarına göre finansal tablo düzenlemek zorunda kalmışlardır. Muhasebe dilinin tüm dünyada aynı olması, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların dünyanın herhangi bir ülkesinde de aynı şeyi ifade etmesi gereğini ortaya çıkarmıştır.

Ülkelerarası muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların azaltılması, mali tabloların karşılaştırılabilirliği ve güvenilirliğinin sağlanması için, tüm dünyada uluslararası muhasebe standartlarına yakınsama çalışmaları başlatılmıştır. Türkiye’de işletmelerin halka açılması ve dünya borsalarında işlem görmesi; mali tabloların uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlanması gereğini ortaya çıkarmıştır. Bu yüzden, 01.01.2005 tarihinden itibaren borsada işlem gören işletmeler, mali tablolarını uluslararası muhasebe standartlarına göre düzenlemeye başlamışlar, diğer yandan halka açık olmayan işletmelerin de uluslararası muhasebe standartlarını uygulaması için TTK tasarısı hazırlanmıştır. Bu tasarı yasalaştığında, Türkiye’de bilanço esasına

göre defter tutan tüm işletmelere uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulama zorunluluğu gelecektir.

Üretim işletmelerinde, stoklar ve maddi duran varlıklar en önemli bilanço kalemlerini oluşturmaktadır. Dolayısıyla, bu kalemlerin Türkiye muhasebe standartlarına göre düzeltilmesinden işletmelerin varlık-kaynak yapısı ile faaliyet sonuçları önemli ölçüde etkilenmektedir.

Stoklar işletmelerin faaliyet sonuçlarını etkileyen en önemli kalemlerden biridir. İMKB'ye kayıtlı üretim işletmelerinin bilançoları incelendiğinde, stokların toplam varlıklar içindeki payının ortalama %20 olduğu görülmektedir. İşletme stoklarını daha az maliyetle üretilip yüksek fiyattan satabildiği ölçüde karlı bir faaliyet sonucu gerçekleştirmiş ve devamlılığını sağlamış olur. İster az isterse çok stoka sahip olsun her işletmenin bilançosunda yer alan stok kalemlerinin doğru belirlenmesi, stokların uluslararası finansal raporlama standartlarına göre düzeltilmesi mali tabloların sıhhati açısından çok önemlidir.

Üretim işletmelerinde stoklardan sonra önemli bir paya sahip olan ikinci bilanço kalemi, maddi duran varlıklardır. İMKB'ye kayıtlı üretim işletmelerinin bilançoları incelendiğinde; maddi duran varlıkların toplam varlıklar içindeki payının ortalama %70 olduğu görülmektedir. Teknolojinin gelişmesi ve buna paralel olarak da üretim sistemlerinin gelişmesi sonucunda maddi duran varlıklara yatırım artmıştır. 1990'lı yıllarda emek yoğun üretim mevcutken, 2000'li yıllarda işletmelerde artık sermaye ağırlıklı üretim sistemleri önem kazanmaya başlamıştır. İşletmeler yoğun rekabet ortamında piyasada tutunabilmek için ileri üretim ortamlarında üretim faaliyetlerini yürütmek durumunda kalmışlardır. Bu nedenlerden dolayı üretim işletmelerinde toplam varlıklar içinde maddi duran varlıklar, bu maddi duran varlıkların amortismanları da mamul maliyetleri içinde yüksek bir paya sahip olmuştur. Vergi mevzuatına göre amortisman hesaplama ile Türkiye Muhasebe Standartlarına göre amortisman hesaplama yöntemleri arasında farklılıklar bulunmakta, bu farklılıklar üretim maliyetlerini önemli ölçüde etkilemektedir. Dolayısıyla vergi mevzuatına göre hesaplanan amortismanlarla, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hesaplanan amortismanlar arasındaki farklar bir yandan işletmelerin varlıklarını diğer yandan faaliyet sonuçlarını etkilemekte, vergi mevzuatına göre maddi duran varlıkların

değerlemesi ile Türkiye Muhasebe Standartlarına göre değerlemesi de farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatına göre sadece maddi duran varlıklardaki değer artışları dikkate alınırken, bu varlıklardaki değer düşüklükleri dikkate alınmamakta, Yine maddi duran varlıkların muhasebe standartlarına göre değerlemesi sonucu ortaya çıkan kâr ya da zarar işletmelerin faaliyet sonuçlarını önemli ölçüde etkilemektedir.

Tasarruf sahipleri yani yatırımcılar, genellikle işletmelerin işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturdukları ve nasıl kullandıkları ile ilgilenirler. Nakit akış tabloları, tasarruf sahiplerinin işletmenin net aktiflerindeki değişimini, likiditesini ve borç ödeme gücünü görmeleri gelecekteki nakit akışlarını ölçmeleri ve başka işletmelerle karşılaştırabilmeleri için önemlidir.

İşletmelerin ödeyecekleri vergiler hem işletmeler hem de devlet açısından önemlidir. Vergi mevzuatına göre hesaplanan vergi ile standartlara göre hesaplanan vergi arasında önemli farklılıklar ortaya çıkabilmekte, standartlara göre gelecek dönemlerde ödenecek vergiler ve vergi matrahından indirilecek giderler de ertelenmiş vergi yükümlülüğü ve ertelenmiş vergi varlığı olarak mali tablolara yansıtılmaktadır.

Hasılat da işletmeler açısından önemlidir. Genelde işletmeler elde ettikleri net hasılatla göre yatırım kararlarını, kâr dağıtım kararlarını ve sermaye artırım kararlarını verirler. Dolayısıyla hasılat işletmeler için önemli bir çok kararın verilmesinde kilit rol oynar. Vergi mevzuatına göre kabul edilen hasılatla, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre kabul edilen hasılat arasında da farklılıklar vardır. Vergi mevzuatının kabul ettiği hasılat, Türkiye muhasebe standartları tarafından kabul edilmemekte, bu durum işletmelerin varlıklarını, kaynaklarını dolayısıyla faaliyet sonuçlarını etkilemektedir.

Günümüzde küreselleşmenin artması nedeniyle, rekabet koşulları ağırlaşmış, işletmelerin rekabetle baş edebilmeleri için teknolojiye ayak uydurmaları gereği ortaya çıkmıştır. Bunun sonucu olarak işletmeler yapmak zorunda oldukları teknoloji ağırlıklı yatırımlarını finans kurumlarından sağladıkları kredilerle karşılamak ve bu kredilere her yıl belirli oranda faiz ödemek zorunda kalmışlardır. Ödenen bu kredi faizlerinin varlıkların maliyetinde yer alması, vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe

Standartları açısından farklılık göstermektedir. Vergi mevzuatına göre hesaplanan kredi faizleri bütün varlıkların maliyetine eklenebilmekte ancak TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardına göre hesaplanan kredi faizleri özellikli varlıkların maliyetine eklenebilmekte, özellikli varlıkların dışında kalan varlıklarla ilgili kredi faizleri dönem gideri olarak işlem görmektedir. Bu durum, işletmelerin brüt satış karlarının farklı çıkmasına neden olmaktadır.

### **Çalışmanın Amacı**

Çalışmanın amacı, üretim işletmelerinin varlıkları içinde önemli bir paya sahip olan maddi duran varlıklar ile stokların uluslararası finansal raporlama standartlarına göre düzeltilmesi sonucunda; işletmelerin varlık ve kaynak yapısı ile faaliyet sonuçlarının bu düzeltmeden ne ölçüde etkilendiği, finansal tabloların biçim ve içeriğini ne kadar değiştirdiği, tam açıklama kavramı gereği tekdüzen hesap planına hangi tür hesapların eklenmesi gerektiğini ortaya koymaktır.

Bu amaç doğrultusunda çalışmada İMKB'ye kayıtlı bir üretim işletmesinin bilançosunda yer alan maddi duran varlıklar ve stoklar kalemleri uluslararası finansal raporlama standartlarına göre düzeltilmiş, bu işletmenin varlık ve kaynak yapısı ile faaliyet sonuçlarının bu düzeltmeden ne ölçüde etkilendiği ortaya konmuş, düzeltme sonucunda tekdüzen hesap planına eklenebilecek hesaplar önerilmiştir.

Çalışmada şu sorulara yanıt aranmıştır:

- Çalışmada seçilen uluslararası finansal raporlama standartlarının örnek üretim işletmesine uygulanması sonucunda varlık ve kaynak yapısı ne ölçüde değişmektedir?
- Çalışmada seçilen uluslararası finansal raporlama standartlarının örnek üretim işletmesine uygulanması sonucunda faaliyet sonucu ne ölçüde değişmektedir?
- Uluslararası finansal raporlama standartlarının Üretim işletmelerine uygulanması hesap planında değişikliğe yol açacak mıdır?
- Uluslararası finansal raporlama standartlarının Üretim işletmelerine uygulanması ödenecek vergi açısından değişiklik yapacak mıdır?

## **Çalışmanın Önemi**

Bugünün bilgi çağında, işletmelerle ilgili finansal bilgilere, eskisine oranla çok daha hızlı ve rahat ulaşılabilen, bu finansal bilgiler, tasarruf sahiplerinin ve yöneticilerin vereceği kararlar için bir temel oluşturmaktadır. Yatırımcılar açısından finansal bilgiler bağlamında önemli olan bu bilgilerin ne kadar güvenilir olduğu, işletmelerin finansal durumunu ne ölçüde doğru yansıttığı ve bu bilgilerin ne oranda karşılaştırılabilir olduğudur. Uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum, tasarruf sahibinin, doğru ve sağlıklı bir karar vermesi için çok önemlidir. Türkiye’de bu standartlara uyumda muhasebe alanında bir çok sorun bulunmaktadır. Bu sorunların en önemlilerinden birisi, Türkiye’deki ulusal mevzuatla uluslararası finansal raporlama standartları arasındaki önemli farklılıkların olmasıdır.

Bu farklılıkların var olduğu işletmeler, uluslararası fon sağlamak ve mali tablolarını uluslararası düzeyde karşılaştırılabilir kılmak için uluslararası finansal raporlama standartlarına yakınsama çalışması yapmak zorundadırlar. Türk işletmelerinin kendilerini uluslararası düzeyde kabul ettirebilmesi ve yabancı işletmelerin Türkiye’de yatırım yapabilmesi için uluslararası finansal raporlama standartlarına yakınsama çalışmalarını yapmaları gerekmektedir.

Yakın geçmişte, ABD ve Avrupa’da bazı büyük halka açık işletmelerin muhasebe kayıtlarında tespit edilen usulsüzlükler işletmelerin tasfiyesine kadar varan olumsuz sonuçları doğurmuş, tasarruf sahiplerini büyük zarara uğratan olaylar tüm dünyada finansal raporlamanın önemini bir kez daha ortaya koymuştur.

Bu çalışmada, uluslararası finansal raporlama standartları bir üretim işletmesine uygulanmış, uygulama sonucunda mali tabloların biçim ve içeriği ile genel toplamında meydana gelen değişimler ortaya konmuş, tekdüzen hesap planına mali tabloların daha şeffaf olması için eklenmesi gereken hesaplar önerilmiştir.

## **Çalışmanın İçeriği**

İşletmeler açısından yukarıda önemi vurgulanan standartları kapsayan; TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 2 Stoklar, TMS 7 Nakit Akış Tabloları, TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 18 Hasılat, TMS 23

Borçlanma Maliyetleri ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartları ile sınırlandırılan çalışma, giriş ve sonuç bölümleri dışında beş bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, muhasebe bilgi sistemi ve finansal raporlama konuları ele alınmış, bu bağlamda, muhasebe türleri, tekdüzen hesap planı ve mali tablolar açıklanmıştır.

İkinci bölümde, uluslararası finansal raporlama standartları, uluslararası finansal raporlama standartlarının tarihi gelişimi, yakınsama, Türkiye’de yakınsama ile ilgili yapılan çalışmalar ele alınmıştır.

Üçüncü bölümde, Türkiye finansal raporlama standartları başlığı altında, Kavramsal Çerçeve, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 2 Stoklar Standardı, TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı, TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, TMS 18 Hasılat Standardı, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı ele alınmıştır.

Dördüncü bölümde, Standartlar ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıklar ortaya konmuştur.

Beşinci bölümde, söz konusu standartlar İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören, bir üretim işletmesinde uygulanmış, vergi mevzuatı ve standartlar arasındaki farklılıklar ortaya konmuş, hesap planına eklenmesi önerilen hesaplar belirtilmiştir.

Sonuç bölümünde, üretim işletmesinde yapılan uygulama sonucunda, mali tablolarda, muhasebe kayıtlarında, hesap isimlerinde ortaya çıkan farklılıklar belirtilmiş, hesap isimleri ile ilgili önerilerde bulunulmuştur.

### **Çalışmanın Kısıtları**

- Uluslararası finansal raporlama standartları çok kapsamlı olduğundan üretim işletmeleri açısından önemli olduğu düşünülen maddi duran varlık ve stoklar kalemiyle ilgili standartlar ele alınmıştır.
- Standartların tamamının uygulanmasının çok kapsamlı olacağı düşünülmüş, üretim işletmelerinin stoklar ve maddi duran varlıklar kalemleriyle ilgili olan



standartlardan; TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 2 Stoklar, TMS 7 Nakit Akış Tabloları, TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 18 Hasılat, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri ve TMS 39 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı yanında Kavramsal Çerçeve ele alınmış, diğer standartlara yer verilmemiştir.

- Örnek alınan üretim işletmesinin mali tablolarında yer alan kalemlerin daha çok TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile ilgili olması ve çalışmanın kapsamını genişletmemesi açısından maddi duran varlıklarla ilgili olan TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar Ve Durdurulan Faaliyetler Standardı, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı ve TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Standardı ele alınmamıştır.
- Örnek işletmenin mali tablolarında yer alan bilgiler, çalışmada incelenecek standartlarla ilgili olan bilgiler olarak alınmış, diğer bilgiler elenmiştir.
- Çalışmanın uygulama bölümünde, vergi mevzuatına göre hazırlanan mali tablolar ile standartlara göre hazırlanan mali tablolar karşılaştırmalı olarak sunulmuş elde edilen sonuçlar açıklanmıştır.

# 1 MUHASEBE BİLGİ SİSTEMİ VE FİNANSAL RAPORLAMA

Küreselleşmenin artmasıyla birlikte muhasebe bilgi sistemi, bilgi kullanıcıları açısından önemli hale gelmiştir. Yöneticiler yatırım kararlarını verirken daha az zamanda daha çok bilgiye gereksinim duymaya başlamışlardır. Hem işletme dışı bilgi kullanıcıları hem de işletme içi bilgi kullanıcıları açısından muhasebe bilgi sisteminin önemi tartışılmaz. Bu yüzden muhasebe bilgi sistemi ve finansal raporlama konuları aşağıda ayrı ayrı açıklanmıştır.

## 10 Muhasebe Bilgi Sistemi

Muhasebe, yönetim süreçlerinde kullanılan verilerin bilgiye dönüşümünü sağlayan kural ve ilkelerin bütünüdür<sup>1</sup>. Veri belli başlı iki aşamada bilgiye dönüşür ve kullanıcılara ulaşır. Bu aşamalardan birincisi verilerin toplanması ikincisi ise, verilerin işlenmesidir. Verinin işlenmesi, (kaydedilmesi, sınıflandırılması, hesaplanması vb.) sonucu oluşan bilgi, iletişim süreci ile kullanıcılara ulaşır. Verilerin işlenmesi sonucunda ortaya çıkan bilgi, bir rapor, diğer bir sistemi harekete geçirici veya başka bir raporun hazırlanması için bir girdi niteliğinde olur. Bir kişi ya da bölümün bilgisi bir diğer kişi ya da bölümün verisini oluşturur. Veri kavramının yanında bilgi kavramı ise, işlenmiş veriler bütünü, düzenli veriler grubu veya verilerin yararlı ve anlamlı hale getirilmiş sonuçları olarak ifade edilebilir. Her zaman işlenmiş bir veri yığını, her bilgi kullanıcısı için bilgiyi ifade etmez. Bilgi bilgiyi kullanacakların sorunlarını çözdüğü, belirsizlikleri azalttığı ölçüde bilgi özelliğini taşır<sup>2</sup>.

İyi bir yönetim için zamanlı ve doğru bilgiye ihtiyaç duyulur. İsaletli kararlar ancak doğru, zamanlı ve hızlı elde edilen bilgilerle verilebilir. Zamanlı, anlamlı ve ilgili bilgiler, yönetim tarafından işletmenin faaliyetlerinin izlenmesinde, örgütleme, planlama ve kontrol gibi temel işlevlerin yerine getirilmesinde çok önemli rol

---

<sup>1</sup> Edward Lee Summers, **Accounting Information Systems**, Houghton Mifflin Company, 1991, s.10.

<sup>2</sup> Fevzi Sürmeli ve diğerleri, **Muhasebe Bilgi Sistemi**, T.C Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, ss.14-15.

üstlenir. Bilgi olmadan yönetimin ileriye dönük karar verme ve plan oluşturma, uygulama ve kontrol etme olanağı mümkün değildir.<sup>3</sup>

Gelişen teknoloji ile birlikte muhasebenin de gelişmesine rağmen, hala geleneksel muhasebenin işlevleri arasında yer alan; kayıtlama, sınıflama, özetleme ve raporlama özelliği korunmaktadır. Bu işlevlerin amacı muhasebe içinde ve dışında yer alan kişilere ihtiyaç duydukları finansal bilgileri sağlamaktır. Bu amacı yerine getirmeye yöneltilmiş muhasebe işlevi, ham veriyi finansal bilgiye dönüştüren bir takım bileşenlerden oluşur. Bu bileşenler gerçek manada bir “sistem”dir. İşletme kavramının gelişimi sonucu yönetime yüklenen görevler de değişmiş ve bu değişim zaman içinde bir bilgi sistemi olan muhasebenin de yönetimde daha fazla kullanılmasına neden olmuştur<sup>4</sup>.

Muhasebe, işletmede oluşan mali olayları tespit edip değerlendirerek kayıt eder. Bu süreç işletmenin kurulmasında konulan sermaye hareketlerinden başlayıp diğer varlık ve kaynaklardaki hareketlerle devam eder. Kayıt edilen mali olaylar anlamlı bir şekilde sınıflandırılır ve bunlar çeşitli raporlarda özetlenir. Bu raporların içerdiği bilgilerin ve sonuçlarının değerlendirilip yorumlanması ve yönetime sunulmasını muhasebe bilgi sistemi yerine getirir.<sup>5</sup>

Muhasebe uygulamaları bir sanat olarak kabul edilmekle birlikte, muhasebe teorisinin gelişmesi daha çok bilimsel bir nitelik taşımaktadır. Bilimin yararlı olabilmesi için beş öğeye sahip olması gerektiği belirtilmiştir. Bu beş öğe şunlardır<sup>6</sup>:

- Mali olayları örgütlenme ve sınıflandırma yöntemi,
- Gelecekteki olayların tahmini,
- Geçmişteki olayların açıklanması,
- Olayların nedenlerinin anlaşılmasının sağlanması,
- Olayların kontrol potansiyelinin sağlanmasıdır.

---

<sup>3</sup> R. Hansen Don ve Maryanne M.Mowen, **Management Accounting**, USA.: South- Western Publishing, 1992, s.4.

<sup>4</sup> James A O’Brain, **Information Systems In Business Management: With Software and BASIC Tutorials**. 5th ed. Homewood: Irwin, 1988, s.486.

<sup>5</sup> Nalan Akdoğan ve Hamdi Aydın, **Muhasebe Teorileri**, Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF. Yayınları, 1987, s.21.

<sup>6</sup> Akdoğan ve Aydın, a.g.e., s.21.

Çeşitli işlevleri olan ve açık bir sistem niteliği taşıyan muhasebe bilgi sistemi, yapısı gereği, politik, ekonomik, sosyal güçlerden oluşan ve sistemi etkileyen dış çevre ile yoğun bir iletişim içerisinde. Bu etkileşim içerisinde muhasebe bilgi sistemi, işletmedeki mali olayları derleyip, planlayıp, kontrol edip, işleyerek, bilgiyi kullanacak olan kişilere ve yöneticilere ulaştırır<sup>7</sup>.

Muhasebe bilgi sistemi(MBS), genel veya finansal muhasebe ve maliyet muhasebesi gibi geleneksel muhasebeleri de içerir. Diğer bir ifadeyle, muhasebe bilgi sistemi; finansal muhasebe, maliyet muhasebesi, sorumluluk muhasebesi, sermaye ve nakit bütçesi, işletmenin; varlıkları, kaynakları, sermayesi, gelir ve giderleri ile ilgili mali nitelikteki geçmişteki ve ileriye dönük bilgileri sağlayan bir bilgi sistemidir.<sup>8</sup>

Muhasebe bilgi sistemi, ürün ve hizmetlerin kalitesini geliştirir, maliyetleri azaltır, karar almayı kolaylaştırır, bilgi ve uzmanlığın paylaşılmasını sağlar<sup>9</sup>.

## **100 Muhasebe Türleri**

İşletme içine ve işletme dışına bilgi verme açısından muhasebe türleri çeşitli açılardan farklı şekilde sınıflandırılabilir. Bu çalışmada muhasebe türleri, işlem muhasebesi (Genel Muhasebe), işletme muhasebesi (Maliyet Muhasebesi) ve yönetim muhasebesi olmak üzere üç başlık altında alınacaktır. Bu muhasebe türleri alt başlıklar altında aşağıda açıklanmıştır.

### **100.0 İşlem Muhasebesi**

Muamelat muhasebesi, genel muhasebe, kurumsal muhasebe, ticari muhasebe, finansal muhasebe gibi adlarla da anılan, işlem muhasebesi, bir hesap döneminde kurumun varlık, kaynak, gider ve hasılat durumunu belgeler üzerinde belirleyip hesap denilen çift taraflı çizelgeler üzerinde işleyerek izleyen, her türlü kurallar ve yasalara uygun hesaplaşmayı sağlayıp dönem sonlarında işletme sonuçlarını ortaya koyan muhasebe biliminin bir dalıdır.<sup>10</sup>

---

<sup>7</sup> Melih Erdoğan, **Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci**, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF. Yayınları, 1988, s.27.

<sup>8</sup> Ferruh Çömlekçi, **Genel İşletme**, Eskişehir. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2001, S.313.

<sup>9</sup> Fevzi Sürmeli ve diğerleri, a.g.e., ss.45-46.

<sup>10</sup> Vasfi Haftacı, **İşlem Muhasebesi**, Beta Basım A.Ş, Ağustos 2006, s.1

İşlem muhasebesinin görevi, işletmenin varlıklarında, borçlarında ve sermayesinde meydana gelen değişimleri tespit etmek, dönem gelir ve giderlerini karşılaştırmak sureti ile faaliyet sonucunu ortaya koymaktır.<sup>11</sup>

İşlem muhasebesi, daha çok, işletmenin finansal durumuyla ilgilenen işletme ortakları, işletmeye borç verenler ve potansiyel yatırımcılar gibi işletme dışı kullanıcılar için gerekli bilgileri sağlar. Bu amaçla genel muhasebe bölümü, işletmenin finansal durumunu gösteren bilanço ve gelir tablosu gibi finansal tabloları hazırlar.<sup>12</sup>

### 100.1 İşletme Muhasebesi

İşletme muhasebesi, bir maliyet döneminde işlem muhasebesinin gider hesaplarına dayanarak maliyet türlerini tespit etmek, o döneme düşen maliyet türlerini doğruca ya da maliyet yerleri vasıtasıyla dolaylı olarak, maliyet yüklemelerine yüklemek ve böylece toplam ve birim maliyeti hesaplamak için yapılan işlemlerin bütünüdür.<sup>13</sup>

İşletme muhasebesi, kurumun iç dünyası ile olan hesapsal ilişkilerini miktar ve değer olarak izler.<sup>14</sup>

Başka bir ifadeyle, işletme muhasebesi, bir işletmede üretilen mal ve hizmet birimlerinin elde edilmesi ve bunların müşterilere ulaştırılıp paraya çevrilmesi için, işletmenin yaptığı fedakârlığın parasal ölçüsünü gösteren maliyetlerin, hangi giderlerden meydana geldiğini tespit eden, bu giderleri, türleri, fonksiyonları ve gider yerleri bakımından hesap planındaki sınıflandırma doğrultusunda kaydedip izleyen, bu bilgilerin inceleme ve yorumunun yapılmasına imkan verecek raporların hazırlanmasını ve maliyetlerin kontrolünü amaç edinen işlemlerin tümüdür.<sup>15</sup>

İşletme muhasebesinin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>16</sup>:

---

<sup>11</sup> Nihat Küçüksavaş, **Genel muhasebe İlkeler ve Uygulaması**, 7. Baskı, Beta Basım A.Ş, Ekim 1998, s.3.

<sup>12</sup> Nihat Küçüksavaş, **Bilgisayar uygulamalı maliyet muhasebesi**, Beta Basım A.Ş, Temmuz 2002, s.2-3.

<sup>13</sup> Vasfi haftacı, **Maliyet Muhasebesi**, 4.Baskı, Derya Kitabevi, 2003, s.7.

<sup>14</sup> Haftacı, a.g.e. s.7

<sup>15</sup> Nalan Akdoğan, **Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları**, 4. Baskı, Cem Web Ofset Ltd. Şti., Nisan 1998, s.5-6.

<sup>16</sup> Akdoğan, a.g.e., ss. 6-7.

- Üretilen mal ve hizmetlerin birim maliyetlerini tespit etmek,
- Stokların değerlerini hesaplamak,
- Maliyet ve üretim kontrolünü sağlamak,
- Özel yönetim kararlarına yardımcı olmak.

İşletme muhasebesi tarafından sağlanan maliyet bilgileri hem işlem muhasebesi, hem de yönetim muhasebesi tarafından kullanılır. Örneğin, üretim maliyetlerini yöneticiler fiyat tespitinde kullanırlar. Diğer bir örnek, değişken ve sabit maliyetleri yöneticiler başa baş analizinde kullanırlar. Bu yönetim muhasebesini ilgilendiren bir konudur. Aynı ürün maliyetleri, işlem muhasebesinde, dönem sonu stoklarının değerlemesinde ve satılan mamuller maliyetinin hesaplanmasında da kullanılır. Bu da, işlem muhasebesini ilgilendiren bir konudur. Diğer taraftan işletme muhasebesi kendisi için gerekli olan bilgilerin bir bölümünü de işlem muhasebesinden temin eder.<sup>17</sup>

İşletme muhasebesi sisteminde, işlem muhasebesi sisteminden elde edilen bilgiler yardımıyla üretilen mamul maliyetleri hesaplanır.<sup>18</sup>

İşletme muhasebesinin konusu ve bakış açısı farklı olmakla birlikte, işlem muhasebesi ile çok sıkı bir bağlantısı vardır. Bu bağlantı özellikle şu iki durumda ortaya çıkar<sup>19</sup>:

- İşletme muhasebesi, kendisi için gerekli bilgileri, en azından fiili maliyet sistemlerinde, işlem muhasebesi kayıtlarından alır. Örneğin, işçilik, ham madde ve diğer maliyetler için işlem muhasebesinde de çeşitli hesaplar bulunur ve bunlara sürekli kayıtlar yapılır. Ancak işletme muhasebesi, işlem muhasebesinden aldığı maliyetleri kendi gereksinmelerine göre tutulan çeşitli özel hesaplara kaydeder ve bunları üretimin sonuna kadar özel hesaplarda izler.
- İşletme muhasebesi, üretim safhasındaki maliyet hesaplarını mümkün olduğu kadar ayrıntılı bir şekilde ele alıp izledikten sonra, tamamlanan mamulleri,

---

<sup>17</sup> Küçükşavaş, a.g.e., s.4

<sup>18</sup> Münir Şakrak, **Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar**, Yasa Yayınları, Haziran 1997, s.10.

<sup>19</sup> Nasuhi Bursal ve Yücel Ercan, **Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama**, Der Yayınları, İstanbul, 2002, s.19-20.

maliyetleri üzerinden ilgili mamul stoku hesaplarına devreder. Eğer işletmede safha maliyet sistemi kullanılıyorsa, bu safha işletme muhasebesinin son safhasını oluşturur. Bu stok hesaplarından yapılan satışlar, gerek maliyetleri ve gerekse satış tutarları olarak, yeniden işlem muhasebesi kayıtlarına konu olur.

## 100.2 Yönetim Muhasebesi

Yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerine işletme yönetiminde alacakları kararlar için, her düzeyde gereksinim duydukları bilgileri hazırlayan, bu bilgileri yorumlayan, yıllık bütçeler gibi planlama ve kontrol teknikleriyle etkin bir kontrol mekanizmasının verilerini sunan muhasebe alt sistemidir<sup>20</sup>. Yönetim muhasebesi, içe dönük bir muhasebe olarak işletme içinde bulunan kişileri ilgilendirir. Bu kişiler, işletmenin günlük işlerini yürüten çalışanlar ile yöneticilerdir<sup>21</sup>.

Yönetim muhasebesi, genel muhasebe ve maliyet muhasebesinden sağladığı bilgilerle, işletme yönetiminin bilgi ihtiyacını karşılamaya çalışır.<sup>22</sup>

Analitik muhasebe ve içe dönük muhasebe gibi adlar da verilen yönetim muhasebesi, işletme yöneticilerinin sağlıklı karar alabilmeleri için gereksinim duydukları sayısal verileri sağlar. Bu bakımdan ilgili verilerin işlenmemiş bilgi olarak toplanmasından başlayıp, sonuçta ihtiyaca uygun raporların düzenlenmesine kadar işletme yöneticilerini hedef alarak yürütülen tüm muhasebe çalışmaları yönetim muhasebesini oluşturur.<sup>23</sup>

Yönetim muhasebesinin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>24</sup>:

- Geleceğe dönük planların (bütçelerin) yapılmasına yardım etmek,
- Giderlerin kontrolünü ve kalite kontrolünü sağlamak,
- Seçenekler arasında karar vermek durumunda olan yöneticilere maliyetle ilgili düzenli, etkili ve güvenilir bilgiler sağlamak.

---

<sup>20</sup> Osman Altuğ, **Maliyet Muhasebesi**, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001, s.6.

<sup>21</sup> Vasfi Haftacı, **Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş 3. Baskı**, Umuttepe Yayınları, İzmit, 2008, s.17.

<sup>22</sup> Küçüksavaş, a.g.e, s.4

<sup>23</sup> Kamil Büyükmirza, **Yönetim Muhasebesi**, Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara, 1985, S.15

<sup>24</sup> Akdoğan a.g.e., ss.6-7.

## 11 Türkiye’de Muhasebe Uygulamaları

Türkiye’de muhasebe uygulamalarına yön veren muhasebe düzenlemeleri, oluşum süreci açısından aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir<sup>25</sup>:

- Yapılan vergi reformu kapsamında ilk olarak 1950 yılında 5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe konulmuştur. Söz konusu kanunun yerine 1961 yılında yürürlüğe konulan 213 Sayılı VUK, üzerinde çeşitli değişiklikler yapılarak bugüne kadar uygulanmıştır.
- 1957 yılında "ticari işleri düzenlemek" üzere 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kabul edilmiştir. Kanunda ticari belgeler, ortaklıklar, kıymetli evrak gibi konulara ilişkin hükümlere yer verilmiş; yapılan düzenlemelerle alacaklılar ve ortakların haklarının korunması amaçlanmıştır.
- Türkiye’de kamu işletmeleri için tekdüzen muhasebe sisteminin oluşturulmasına yönelik ilk çalışmalar 1960 yılında başlamıştır. Bu amaçla kurulan çeşitli komite ve kurulların yaptıkları çalışmalar sonucunda, 1964 yılında çıkarılan 440 Sayılı Kanun’la "İktisadi Devlet Teşekkülleri Yeniden Düzenleme Komisyonu (İDTYDK)" kurulmuştur.
- Tüm kamu kuruluşlarını kapsayan tekdüzen muhasebe sistemi 1972 yılından itibaren zorunlu olarak uygulamaya konulmuştur. Bunun bir tamamlayıcısı olarak, 1977 yılında maliyet muhasebesine ilişkin düzenlemeler yapılmıştır.
- "Tekdüzen Genel Hesap Planı ve Açıklamaları" günün ihtiyaçlarına göre gözden geçirilerek 1987 yılında yeniden yayımlanmıştır. Ancak Maliye Bakanlığı’nca bütün işletmeleri kapsamak üzere 1.1.1994 itibariyle yürürlüğe konan Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT) ile birlikte, eski uygulama sona ermiştir.
- Bankacılık alanında muhasebeye yönelik ilk düzenleme, Türkiye Bankalar Birliği (TBB)’nin 1962 yılında, kredi talep edenlerin düzenleyecekleri tip bilanço ve gelir tablosu formatlarını yayınlamasıdır. Yine 1986 yılında TBB tarafından hazırlanan bankalar için tekdüzen hesap planı uygulamaya konulmuştur.

---

<sup>25</sup>Yavuz Çiftçi, Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri, Erişim: 22.04.2008 <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf>



- Maliye Bakanlığı tarafından VUK'un 175. ve mükerrer 257. maddelerinin verdiği yetkiye dayanılarak, 1.1.1994 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe konulan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), ülke çapında bilanço esasına göre defter tutan bütün gerçek ve tüzel kişileri kapsamaktadır. Söz konusu düzenleme, muhasebenin temel kavramları, muhasebe politikalarının açıklanması, mali tablo ilkeleri, mali tabloların düzenlenmesi ve sunulması, tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişi olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. Bugüne kadar 15 adet MSUGT yayımlanmıştır<sup>26</sup>.
- Türkiye'de muhasebe ve denetim alanındaki karmaşaya son vermek ve uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu ulusal standartlar oluşturmak amacıyla, 9 Şubat 1994 tarihinde Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) tarafından Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) kurulmuştur.
- Standartların hazırlanması amacıyla TMUDESK, tarafından komiteler kurulmuş ve yapılan çalışmalar sonucu on dokuz adet Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) yayımlanmıştır.
- 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na 15.12.1999 tarih ve 4487 sayılı Kanun'la eklenen Ek-1'inci madde ile ulusal muhasebe standartlarını oluşturma konusunda yetkili olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve ilk toplantısını 07.03.2002 tarihinde yaparak faaliyete geçmiştir.
- TMSK, standart oluşturma sürecine hız kazandırmak amacıyla, öncelikle TMUDESK, SPK ve BDDK'nın yayımlamış olduğu standartlardan on yedisini "birinci taslak metin" olarak kamuoyunun görüşlerine açmıştır.
- 2000'li yıllara kadar dünyada, ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına "yakınsama (harmonization)" amacına yönelik çalışmalar söz konusu olmuştur. Günümüzde geçerli olan yakınsama (convergence) eğilim ise, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade etmektedir.

---

<sup>26</sup> Erişim: 29.05.2010 <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3988>.

- TMSK bu gelişmelere paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarının "set olarak" uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almıştır. Bu amaçla IASB ile işbirliği halinde hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirileri, "ikinci taslak metin" olarak 2004 yılı sonunda, Kurul'un web sayfasında kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur.

## **110 Tekdüzen Muhasebe Sistemi**

Tekdüzen Muhasebe Sistemi, belli ölçülerde benzer olan işletmelerce benzer niteliklere sahip mali olaylar ile şartlara uygulanabilen bir muhasebe sistemidir. Bu sistem, farklı muhasebe yöntem ve tekniklerinin uygulanmasına son verdiğiinden, rakip işletmelerin bilanço ve gelir tablolarının karşılaştırılmasında işletmelerin gerçek mali durumları ile faaliyet sonuçlarının esas alınmasını mümkün kılmaktadır<sup>27</sup>. Yani tekdüzen muhasebe sistemi sayesinde bütün işletmelerin aynı hesapları kullanmaları sağlanmıştır.

Tekdüzen muhasebe sisteminin amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>28</sup>:

- İşletmelerin muhasebe örgütünün verimini artırmak,
- İşletme yönetim faaliyetlerinin verimini artırmak,
- Genel ekonomi ve sektörler seviyesinde tüm ekonomik kaynaklardan optimum bir şekilde yararlanmayı sağlamak.

Tekdüzen Muhasebe Sisteminin bu amaçları sağlayabilmesi için; ilgili muhasebe sisteminde hem şekil hem de ana kavramlar ve prensipler bakımından da tekdüzeliğin sağlanması zorunludur. Bundan dolayı belli bir ülke veya belli bir sektör için sadece tek tip bilançoların tespit edilmiş olması, o ülke veya sektörde tekdüzen muhasebe sisteminin mevcut olduğu ve uygulandığı şeklinde anlaşılmalıdır. Bir muhasebe sisteminin, tekdüzen muhasebe sistemi niteliğini taşıyabilmesi için, yukarıdaki amaçları belli ölçülerde yerine getirmesi gerekmektedir. Tekdüzen muhasebe sisteminde, şekil ve içerik tekdüzelik bir bütünü oluşturmaktadır<sup>29</sup>.

---

<sup>27</sup> Yüksel Koç, Tekdüzen Muhasebe Sistemi, Erişim : 30.06.2010  
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/424/4758.pdf>

<sup>28</sup> Koç, a.g.e.

<sup>29</sup> Koç, a.g.e.

İkinci dünya savaşından sonra, uluslararası ticaretin, yatırımların ve yardımların artması, ulusal piyasaların yerini bölgesel ve uluslararası piyasalara bırakmasına neden olmuştur. Her ülkede farklı muhasebe uygulamalarının bulunması, aynı ekonomik ve iş şartlarının muhasebe raporlarına farklı şekilde yansıtılmasıyla sonuçlanmaktadır. uluslararası muhasebede, özellikle raporlama uygulamalarında görülen bu farklılıklar, ulusal toplumlar tarafından çözümlenecek, ulusal veya yerel sorunlar olmaktan çıkmış, uluslararası sorun haline gelmiştir. Bu sorunları çözmek için, artık diğer ülkelerdeki muhasebe uygulamalarını bilmek bu sorunları çözmeye yardımcı olmamaktadır<sup>30</sup>.

Dolayısıyla, bütün dünyadaki mali tabloların karşılaştırılabilir, güvenilir, ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir olması için uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum çalışmaları başlamıştır.

## **110.0 Tekdüzen Muhasebe Sisteminin Faydaları**

Tekdüzen muhasebe Sisteminin faydaları aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>31</sup>:

- İşletme yöneticileri, tekdüzen muhasebe sistemine dayanarak, işletmelerinin cari durumlarını, geçmiş yıllara ait faaliyet durumlarını, rakip işletmeler ve sanayiye ait faaliyet seviyesi ile karşılaştırarak, işletmelerin gelişme trendlerini, diğer işletmeler karşısındaki durumunu ve sektör içindeki yerini sağlıklı bir şekilde tespit ederler.
- İşletme ile yatırım ve kredi ilişkisi olanlar, tekdüzen muhasebe sistemine dayalı olarak düzenlenen mali raporlarla daha gerçekçi kararlar alırlar.
- Devlet, tekdüzen muhasebe sisteminin mevcut olduğu durumlarda, işletmelere ait vergi, fiyat ve tarife tespiti ile ilgili maliye politikalarını daha sağlam esaslara dayandırır.
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi, uygulandığı ülkelerin, özellikle gelişmekte olan ülkelerin muhasebe sistemlerinin geliştirilmesine olanak sağlar.
- Tekdüzen Muhasebe Sistemi, muhasebe terimlerinin yeknesaklığını sağlar.

---

<sup>30</sup> Koç, a.g.e.

<sup>31</sup> Koç, a.g.e.

## 12 Finansal Raporlama

Finansal raporlama dendiğinde akla finansal tablolar gelmektedir. İşletmeler finansal durumları ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgileri, ilgili taraflara finansal tablolar aracılığıyla sunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, finansal tablolar, işletme ile muhasebe bilgi kullanıcıları arasında bir iletişim aracı görevi yaparlar.

Uluslararası muhasebe standartlarına göre, finansal tablolar; Bilanço, gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu, nakit akım tablosu ve açıklayıcı dipnotlar olarak beş başlık altında toplanır.<sup>32</sup>

Bu finansal tabloların amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>33</sup>:

- Bilançonun amacı, işletmeye ait varlıkları ve bu varlıkları sağladığı kaynakları göstermektir.
- Gelir tablosunun amacı, bir işletmenin faaliyet sonuçlarını özetlemektir.
- Öz kaynak değişim tablosunun amacı, işletmenin bir dönem boyunca özkaynaklarında meydana gelen değişiklikleri göstermektir.
- Nakit akım tablosunun amacı, dönem boyunca işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit tahsilatları ve nakit ödemeleri hakkında bilgi vermektir.

Finansal raporlama kapsamında yer alan mali tablolar, aşağıda, alt başlıklar altında ayrı ayrı ele alınmıştır.

### 120 Bilanço

Bilanço, bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları likit olandan likit olmayana doğru gösteren mali tablodur.<sup>34</sup>

Bilanço biçimlerine ve kapsamlarına göre bölümlendirilebilir. Biçimlerine göre bilanço tipleri, hesap tipi ve rapor tipi bilanço olmak üzere ikiye ayrılır<sup>35</sup>.

---

<sup>32</sup> Joe D.Icerman ve Paul F. Williams, **Accounting Principles**, Fourth Edition, McGraw-Hill Inc., 1993, s.227.

<sup>33</sup> Icerman ve Williams, a.g.e., s.227.

<sup>34</sup> Adem Çabuk ve İbrahim Lazol, **Mali Tablolar Analizi**, Bursa: Vipaş A.Ş yayın, 1998, s.7.

<sup>35</sup> Çabuk ve Lazol, a.g.e. s. 12.

Hesap Tipi Bilanço; bu tip bilançoda aktif ve pasif kalemler muhasebede kullanılan hesap çizelgesine karşılıklı olarak yazılarak düzenlenir<sup>36</sup>.

Rapor Tipi Bilanço; bu tip bilanço, aktif ve pasif kalemlerin alt alta yazılmasıyla oluşturulur. Rapor tipi bilanço, bir işletmenin birden fazla yıla ait bilanço rakamlarını yan yana yazarak karşılaştırma fırsatı verdiğiinden, analiz amacıyla kullanılmaya daha elverişlidir<sup>37</sup>.

Kapsamına göre bilançolar ise özet bilanço tipi ve ayrıntılı bilanço tipi olmak üzere ikiye ayrılır. Bunlar aşağıdaki şekilde açıklanır<sup>38</sup>:

Özet bilanço; bu tip bilanço genel olarak hesap gruplarını ve tutarlarını gösterir.

Ayrıntılı Bilanço Tipi; bu tip bilanço, hesap grupları yanında her hesap grubunda yer alan hesapları da gösterir.

Mali durum tablosu adı da verilen bilanço, bir işletmenin belirli bir zaman dilimindeki mali durumunu raporlar. Bilançonun unsurları, varlıklar, yükümlülükler (borçlar), öz kaynaklardan oluşur. Bunlar bilanço eşitliğinin unsurları olarak da bilinir.<sup>39</sup>

## **121 Gelir Tablosu**

Gelir tablosu, işletmenin belirli bir dönemde elde ettiği bütün gelirlerle, bu gelirleri elde etmek amacıyla aynı dönem içinde katlandığı bütün maliyet ve giderleri ve bunların sonucunda oluşan dönem net kârını veya zararını belli bir düzen içinde gösterir<sup>40</sup>.

Diğer bir ifadeyle gelir tablosu, bir işletmenin bir faaliyet dönemi boyunca elde ettiği gelir ve yaptığı giderlerin özetini gösterir. Faaliyetlerle ilgili kazanç ve zararlar işletmenin esas faaliyetiyle ilişkili olmasa dahi gelir tablosunda gösterilir. Gelir

---

<sup>36</sup> Çabuk ve Lazol, a.g.e. s. 12.

<sup>37</sup> Çabuk ve Lazol, a.g.e. s. 12.

<sup>38</sup> Çabuk ve Lazol, a.g.e. s. 13.

<sup>39</sup> Lanny G.Chasteen, Richard E.Flaherty ve Melvin C. O'CONNOR, **Intermediate Accounting**, 6. Edition, The Mcgraw-Hill Companies, 1998, s.128.

<sup>40</sup> Çabuk ve Lazol, a.g.e, s.35.

tablosu, işletmenin bir faaliyet dönemi boyunca kâr edip etmediği konusunda muhasebe bilgi kullanıcılarına bilgi verir.<sup>41</sup>

## 122 Öz Kaynak Değişim Tablosu

Öz kaynaklar değişim tablosu, ilgili dönemde öz kaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları gösteren tablodur.<sup>42</sup>

Öz kaynaklar Değişim Tablosu cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Öz kaynak değişim tablosu; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri ve geçmiş dönemler kârı (zararı) ve dönem net kârı (zararı) kalemlerinin her birinin dönem başı tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem bakiyesini ayrı ayrı gösterecek şekilde düzenlenir.<sup>43</sup>

## 123 Nakit Akım Tablosu

Nakit akım tablosu, belirli bir dönemde işletmenin nakit kaynaklarını ve bu kaynakların kullanıldığı yerleri gösteren bir tablodur. Bu tablo düzenlenirken, nakit girişi gerektirmeyen gelirler ve nakit çıkışı gerektirmeyen giderler dikkate alınmalıdır. Nakit akım tablosunun düzenlenmesi için işletmenin birbirini izleyen iki yıla ait karşılaştırmalı bilançoları ile son hesap dönemine ait gelir tablosuna ve ek bazı bilgilere ihtiyaç duyulur.<sup>44</sup>

Diğer bir ifadeyle, nakit akım tablosu bir muhasebe kişiliğinin belirli bir dönemdeki nakit kullanımına ilişkin işlemlerini özetleyen bir finansal tablodur. Bir muhasebe kişiliğinin likidite durumu ile pek çok bilgi kullanıcısı yakından ilgilenmektedir. Örneğin; çalışanlar ücretlerini; satıcılar, sattıkları malın bedelini, kreditorler açtıkları kredi faiz ve ana para taksitlerini, ortaklar kâr paylarını zamanında tam olarak alıp alamayacaklarını öğrenmek isterler<sup>45</sup>.

---

<sup>41</sup> Chasteen, Flaherty ve O'connor, A.g.e., s.128.

<sup>42</sup> Çabuk ve Lazol, a.g.e. s. 72

<sup>43</sup> Cafer Tezsezen, "Özsermaye Hesaplama Ve Özkaynaklar Değişim Tablosu Düzenlenmesi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:30, Mayıs Haziran 1995.

<sup>44</sup> Çabuk ve Lazol, A.g.e. s.61.

<sup>45</sup> Ahmet Seha Selek, Nakit Akım Tablosu, Erişim: 12.03.2009 <http://www.sehaselek.netfirms.com/nakitakimtablosu.htm>.

Nakit akım tablosunun amacı; bir muhasebe dönemi boyunca, işletmenin nakit giriş ve çıkışı hakkında bilgi sağlamaktır. Bu tablo, diğer finansal tablolar ile birlikte, finansal tablo kullanıcılarının, gelecekteki net nakit akışları hakkında değerlendirme yapmalarına, işletmenin net geliri ile net nakit akışı arasındaki farkı anlamalarına ve yatırım kararı almalarına yardımcı olur.<sup>46</sup>

Söz konusu tablo, işletmelerin, işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri hakkında bilgi vermesi gerekir. Bu faaliyetler, aşağıda kısaca açıklanmıştır<sup>47</sup>:

**İşletme Faaliyetleri;** bu faaliyetler işletmenin birincil gelir getirici faaliyetleri ile ilgili olup, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri dışında kalan faaliyetlerini ifade eder. Örneğin, işletmenin ticari mal satması, işçilere maaş ödemesi gibi faaliyetler işletme faaliyetleri kapsamında yer alır.

**Yatırım Faaliyetleri;** ödünç para verme, uzun dönemde gelir yaratacak üretim mallarının alım satımı ve yönetime ortak olmak amacıyla menkul kıymet alım-satımı ile ilgili faaliyetleri kapsar. Örneğin, işletmenin maddi duran varlık alması ve satması, iştiraklerden temettü geliri elde etmesi gibi faaliyetleri yatırım faaliyetleri kapsamında yer alır.

**Finansman Faaliyetleri;** kredi sağlayıcılardan borç para alma ve geri ödeme, nakit sermaye artırımı ve azaltımı gibi faaliyetleri kapsar. Örneğin, işletmelerin sermaye artırmak amacıyla hisse senedi ihraç edilmesi, bankadan alınan kredinin geri ödenmesi gibi faaliyetler finansman faaliyetleri kapsamında yer alır.

---

46 Chasteen, Flaherty ve O'connor, a.g.e, s.278.

47 Chasteen, Flaherty ve O'connor, a.g.e., s.278

## 2 ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

Bağımsız ve özel bir kuruluş olan Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC), dünya üzerindeki işletmeler ve diğer kuruluşların finansal raporlama için kullanacakları muhasebe uygulamalarını uluslararası muhasebe standartlarına yakınsama amacıyla 1973 yılında kurulmuştur<sup>48</sup>.

Komitenin görevleri aşağıdaki şekilde sıralanmıştır<sup>49</sup>:

- Dünyanın çeşitli yerlerinde bulunan yatırımcılara ve ekonomik karar verecek bilgi kullanıcılarına yardımcı olacak şekilde uygulanabilir ve anlaşılabilir uluslararası muhasebe seti oluşturmak,
- Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasını ve kullanımını teşvik etmek,
- Yüksek kalitede çözüm bulma amacı ile uluslararası finansal raporlama standartları ve ulusal muhasebe standartlarının uyumu için ulusal standart koyucularla birlikte çalışmak.

Bu komite 1973-2001 yılları arasında finansal tablolardaki bilgi kalitesinin artırılmasına yönelik olarak birçok muhasebe standardı yayımlamıştır. Komite, uluslararası sermaye piyasaları organizasyonu olan ve dünya'daki birçok ülkenin sermaye piyasası düzenleyicilerinin de üyesi olduğu Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonu (IOSCO International Organization of Securities Commissions) ile 1995 yılında vardığı anlaşma sonucunda "core standards" (esas standartlar) olarak literatüre geçen bir muhasebe standartları seti oluşturma yönünde ortak bir çalışma başlatmıştır. Bu çalışma 2001 yılında sona ermiş ve aynı yılda Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu, uluslararası muhasebe standartlarının üye ülkelerin sermaye piyasalarında kullanılmasını tavsiye ederek, yeni bir dönemin başlamasına neden olmuştur. Bu tarihte Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi, yeniden yapılanarak bir vakıf haline

---

<sup>48</sup> David Alexander ve Simon Archer, **International Accounting/Finansal Reporting Standards Guide**, Chicago:CCH, 2009, s.1.01

<sup>49</sup> Alexander ve Archer, a.g.e., s.1.01-1.02.



dönüştürülmüştür. Bu vakıf, uluslararası muhasebe standartlarını yayımlamak üzere bir kurul oluşturmuştur. Bu kurulun adı Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB) olarak bilinmektedir. Bu tarihten sonra yayımlanan uluslararası muhasebe standartları, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) olarak yayımlanmaya başlanmıştır<sup>50</sup>.

UFRS aynı zamanda Avrupa Birliği (AB) ülkelerinin de resmi muhasebe standardını oluşturmaktadır. 1978 yılında Avrupa Topluluğunun ilgili konseyi, finansal tabloların düzenlenmesi ve bu tablolardaki hesapların değerlendirilmesine ilişkin olarak 4. yönergeyi ve sonrasında da, 1983 yılında, konsolide finansal tabloların raporlanmasına ilişkin ilke ve esasları içeren 8. yönergeyi yayımlamıştır. Bu çalışmalar, UFRS' nin uluslararası düzeyde genel kabul görmesini sağlamıştır. Nihayet AB Parlamentosu 2002 yılında yaptığı bir düzenlemeyle, 2005 yılı başından itibaren sermaye piyasalarında faaliyet gösteren grup işletmeler tarafından yayımlanacak finansal tabloların UFRS ile tam olarak uyumlu olmasını zorunlu kılmıştır<sup>51</sup>.

1980'li yıllarda, muhasebe meslek birliklerinin, özel alanda örgütlenmiş bir uluslararası standart oluşturma çabası doğrultusunda, profesyonellik, deneyim ve sivil toplumculuk anlayışı belirleyici olurken, 1990'lı yıllarda, dünyanın en büyük sermaye piyasalarında kayıtlı olan birkaç büyük işletmeye yönelik bir sermaye piyasası verimliliği arayışı hâkim olmuştur<sup>52</sup>.

Şuanda Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanmış olan 29 adet Uluslararası Muhasebe Standardı ve 8 adet Uluslararası Muhasebe Standardı (UFRS) bulunmaktadır. Bu standartların tamamı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) tarafından Türkçeye çevrilmiş ve 2006 yılının başında bir set halinde yayımlanmıştır. Halen Sermaye Piyasası Kurulu'na tabi işletmelerde 2005

---

<sup>50</sup> İ.Ufuk Mısırlıoğlu, “UFRS ve BASEL II’nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 76, Haziran-Temmuz 2006, s.22.

<sup>51</sup> Mısırlıoğlu, a.g.e., s.23.

<sup>52</sup> Sebastian Bostem ve Quack, Sigrid, **Contested Rules and Shifting Boundaries: International Standard Setting in Accounting**, Discussion Papers, Social Science Research Center Berlin, May 15 2005 s.7

yılı başından itibaren uygulanan bu standartlar aynı zamanda Bankalar Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından da benimsenmektedir<sup>53</sup>.

Bu bağlamda finansal raporlarda sunulan bilgilerin doğru ve güvenilir olması işletmeler açısından büyük önem taşımaktadır. Bu raporlarda sunulan bilgilerin oluşumunu etkileyen esaslar, tarihsel süreç içinde büyük değişim göstermiş ve ülkeden ülkeye farklılıklar göstermiştir. Her bir ülke, belirlediği muhasebe standartlarına göre muhasebe politikalarını oluşturmuş ve muhasebe bilgilerini bu politikalara göre saptamıştır<sup>54</sup>.

Küreselleşme nedeniyle dünyada mesafelerin kısılması ve uluslararası sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası muhasebe sistemlerinin geliştirilmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Buna paralel olarak, en çarpıcı gelişmelerden bir tanesi de muhasebe standartları alanında gerçekleşmiştir<sup>55</sup>.

Uluslararası sermaye hareketlerinin oluşabilmesi için, işletmelerin tüm dünyada geçerli olacak finansal tablolar düzenlemeleri gerekmektedir, işletmelerin bunu gerçekleştirebilmesi için, finansal tablolarını tüm dünyada anlamlı kılacak, uluslararası kabul görmüş muhasebe standartlarına göre düzenlemeleri zorunlu olmuştur<sup>56</sup>.

## ***20 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Tarihsel Gelişimi***

Muhasebe uygulamalarında tekdüzeliğin sağlanması hususunda bir çok ülkede çalışmalar yürütülmüştür. Ulusal düzeyde ilk standart çalışmaları, Amerika Birleşik Devletleri'nde ortaya çıkmış olup, bu ülkede 1929 Finansal Krizi sonrası çıkartılan "1933 Menkul Kıymetler Yasası" ve "1934 Menkul Kıymetler Borsası Yasası" nı uygulamak amacıyla 1934 yılında Menkul Kıymetler Komisyonu (SEC-Securities Exchange Commission) kurulmuştur. Bu komisyon muhasebe ve denetim alanında ilk standart geliştirme çalışmalarını yürütmüştür. Aynı yıllarda, Kanada'da Kanada

---

<sup>53</sup> Mısırlıoğlu, a.g.e.s.23.

<sup>54</sup> Hikmet Ulusan, "Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü Veya IAS/IFRS'ye Uyum", **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı 15, (Mayıs 2005), s.10.

<sup>55</sup> Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, "International Financial Reporting Standarts And Development Of Financial Reporting Standarts In Turkey", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 76 (özel sayı), Kasım 2006, s.59.

<sup>56</sup> Koç Yalkın, Volkan DEMİR ve Defne Demir, a.g.e. s.59

Yeminli Muhasebeciler Enstitüsü “CICA – The Canadian Institute of Chartered Accountants”) tarafından 1936 yılında muhasebe ve denetim standartlarının geliştirilmesi amacıyla çalışmalar başlatılmıştır<sup>57</sup>.

Yine İngiltere’de muhasebe standartlarının oluşturulması ile ilgili ilk çalışma 1970 yılında kurulan Muhasebe Standartları Belirleme Komitesi (ASSC-Accounting Standards Steering Committee) tarafından başlatılmıştır. Farklı ülkelerde farklı zamanlarda başlatılan ulusal çalışmalar, yıllar geçtikçe uluslararası düzeyde tek bir muhasebe standardı fikrinin doğmasına neden olmuştur. Bu fikir ilk olarak somut bir fikir olarak 1972 yılında 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi’nde gündeme taşınmış<sup>58</sup> ve bundan sonraki süreç tarihler itibariyle aşağıdaki gibi gerçekleşmiştir<sup>59</sup>:

- 1973 yılında, Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere/İrlanda ve Amerika Birleşik Devletleri’nin profesyonel muhasebeciler topluluğu temsilcileri Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’ni kurmak amacıyla anlaşmaya imza attılar.
- 1975 yılında, ilk Uluslararası Muhasebe Standartları yayımlandı. Bu standartlar; UMS 1 Muhasebe Politikalarının Kamuoyuna Açıklanması, ve UMS 2 Tarihi Maliyet Kapsamında Stokların Değerlenmesi ve Sunumu standardıdır.
- 1982 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, sayısını toplam 17 üyeye çıkarttı.
- 1995 yılında, Avrupa Komisyonu, ana standartların tamamlanması amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi ile Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu arasında olan anlaşmayı destekledi ve Avrupa Birliği’ndeki çokuluslu işletmelerin uluslararası Muhasebe Standartlarına (UMS) tabi olmasına karar verdi.
- 1997 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi’nin faaliyetleri ve gelecekteki yapısı ile ilgili tavsiyelerde bulunmak için Strateji Çalışma Grubu

---

<sup>57</sup> Murat Erdoğan ve Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:43, Temmuz 2009, s.155.

<sup>58</sup> Erdoğan ve Dinç, a.g.e., s.155.

<sup>59</sup> Deloitte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı, 2006, s.10-11. . Erişim: 18.04.2008 <http://www.iasplus.com/dttpubs/2006pocketturkish.pdf>.

oluşturuldu.

- 1998 yılında, Uluslararası Muhasebeciler Birliği/Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi üyeliğinin sayısı 101 ÷lkede 140 muhasebe topluluğuna çıktı. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi, UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardının onayı ile ana standartları tamamladı.
- 1999 yılında, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi, bağımsız bir mütevellî heyetinin altında 12 si tam zamanlı olmak üzere 14 üyeden oluşan bir kurula dönüşme yolundaki yeniden yapılandırmayı onayladı.
- 2000 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin üye kuruluşları, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin yeniden yapılandırılmasını ve yeni bir Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi Tüzüğünü onayladı.
- 2001 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun yeni ismi ve üyeleri açıklandı. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi Vakfı kuruldu. 1 Nisan 2001 tarihinde, yeni Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesindeki, standart belirleyici sorumlulukları üstlendi ve mevcut Uluslararası Muhasebe Standartları ile Standart Yorumlama Komitesi tebliğleri, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlandı.
- 2002 yılında, Standart Yorumlama Komitesi'nin ismi Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi (UFRYK) olarak değiştirildi ve sadece mevcut UMS ve UFRS'yi yorumlamak değil aynı zamanda söz konusu standartlara değinilmeyen konular hakkında güncel ve uygun bir şekilde rehberlik etmek üzere yeniden görevlendirildi.
- 2003 yılında, ilk nihai Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile birlikte Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi'nin ilk taslağı yayımlandı.
- 2004 yılında, Avrupa'da UMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme Standardı hakkında yapılan kapsamlı müzakereler sonucunda AB'nin

desteği ile UMS 39'a ilişkin iki bölüm iptal edildi.

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin Web üzerinden yayımı ile ilgili görüşmelere başlandı. Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin ilk müzakere bildirisi ile ilk nihai Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi yorumu yayımlandı. Ayrıca, UFRS 2 Hisse Bazlı demeler, UFRS 3 İşletme Birleşmeleri, UFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri, UFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler ve UFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi Standartları yayımlandı.

2005 yılında, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu Kurul yesi, Uluslararası Finansal Raporlama Yorumlama Komitesi'nin yönetim kurulu başkanı oldu. 2005 yılı Ocak ayından itibaren, Avrupa'da borsaya kayıtlı yaklaşık olarak 7.000 işletmeye uluslararası finansal tablolarını hazırlarken IASB'ın çıkardığı standartlara uyum zorunluluğu getirildi<sup>60</sup>.

## ***21 Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi'nin Kurumsal Gelişim Süreci***

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ve Avrupa Birliği (AB), uluslararası düzeyde standart oluşturma sürecine katılan iki önemli örgüt olarak öne çıkmaktadır. Muhasebe standartlarının küresel finans ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini birbirine bağlayan en önemli halkayı oluşturması ve "muhasebe alanındaki en önemli mesleki grupların ya da çıkar gruplarının, farklı biçimlerde, meşru normların oluştuğu konumlarda yer alması" nedeniyle, uluslararası muhasebe standartları daha fazla önem kazanmaktadır. Bu kurumlardan, daha önce adlandırıldığı biçimiyle, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi (IASC), 26 yıldan daha uzun bir süredir uluslararası muhasebe standartlarını yayımlamakta ve bu standartlar artan bir biçimde oldukça geniş bir ülke grubu tarafından tanınmaktadır. Doksan civarında lke, Uluslararası Muhasebe Standartlarını (UMS) toptan benimsemiş ya da ulusal muhasebe standartlarını büyük ölçüde bunlar temelinde oluşturmuştur<sup>61</sup>.

<sup>60</sup> Alexander ve Archer, a.g.e., s.1.01-1.12.

<sup>61</sup> Uysal, a.g.e.,s.89.

Avrupa düzeyinde, muhasebenin harmonizasyonu projesi, tarihsel olarak, kamusal otoriteler tarafından yürütülmüş ve oldukça mücadeleli bir süreçle karşılaşılmıştır. Bu süreç içinde, 1966 yılında, İngiltere ve İrlanda Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü tarafından bir çalışma grubunun oluşturulması önerilmiştir. Bu 'Uluslararası Muhasebeciler Çalışma Grubu, İngiltere meslekî muhasebe birlikleri, Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü ve Amerika Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün temsilcilerini bir araya getirerek, ulusal muhasebe birliklerini temsil etmek üzere, uluslararası muhasebe firmalarının öne çıkan uygulamacılarından küçük bir elit grup oluşturmuştur. Grup, bu süreç içinde, yukarıda finansal tabloların karşılaştırılabilirliği konusunu tartışmaya açmış ve bu konularda yapılan 20 karşılaştırmalı çalışmayı yayımlamıştır<sup>62</sup>.

1972 yılında, başkan Henry Benson'un diğer altı ülkeyi, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) çalışmalarına katılmaya davet etmesiyle birlikte, 10. Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde, konunun politik yönleri açığa çıkmıştır. Öne çıkan uluslararası kurumlardan birisi olan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi, 1973 yılında, ortak bir uluslararası muhasebe standartları seti oluşturmak amacıyla, 9 ülkenin 16 meslekî muhasebe örgütünün girişimiyle kurulmuştur. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi'nin bu koşullarda kurulmasıyla birlikte, özellikle, büyük muhasebe firmaları, özel uluslararası standart oluşturma amaçlarını aktif bir tarzda izlemek için gerekli örgütsel platformu oluşturmuşlardır<sup>63</sup>.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi, 1976 yılında, uluslararası düzeyde aktif olan bankalar için, uluslararası finansal raporlama kurallarının geliştirilmesiyle ilgilenen "Onlar Grubu" (Group of Ten) olarak anılan banka yöneticileriyle bağlantı kurmuş, 1979 yılında ise, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (OECD), muhasebe standartlarıyla ilgili çalışma grubuyla bir araya gelmiş, 1980 yılında ise, Birleşmiş Milletler Hükümetler Arası Çalışma Grubu'nun çalışmalarına yönelik bir metin hazırlayarak, ilgili çalışanlarla iletişim kurulmuştur<sup>64</sup>.

---

<sup>62</sup> Uysal, a.g.e., s. 90.

<sup>63</sup> Uysal, a.g.e., s. 91.

<sup>64</sup> Uysal, a.g.e., s. 91.

Yine 1980'li yılların başlarında, çalışma programının karmaşıklaşması ve uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu projesine olan ilginin artmasına bağlı olarak, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi, finansal tablolarla ilgili farklı tarafların katkılarını birleştirmek üzere, İstişare Grubu' nu oluşturmuştur. İstişare Grubu, İzleyen on yıl boyunca, Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü, Uluslararası Barolar Birliği, Uluslararası Bankalar Birliği, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) ve Avrupa Birliği'nin katılımlarıyla sürekli genişlemiştir. Diğer yandan, kurucu üyelere 1987 yılının sonuna değin kalıcı üyelik sağlanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi, 1988 yılında, kurumsal yapısına bir diğer önemli yenilik olarak, gözlemci statüsünü eklemiştir. Bununla birlikte, Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB) (1988), Avrupa Birliği (AB) (1990), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu Organizasyonu (IOSCO) (1996) ve Çin Cumhuriyeti, Kurul'da gözlemci statüsü elde etmiştir<sup>65</sup>.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi'nin genişlemesi yavaş ve mücadeleli geçen müzakereler sonucunda gerçekleşmiştir. İlk genişleme 1978 yılında, yardımcı üyeler arasında rotasyona tabi tutulacak olan, iki yeni konuma, Nijerya ve Güney Afrika'nın atanmasıyla gerçekleşmiştir. İzleyen genişlemeler, sırasıyla, 1983 ve 1984 yıllarında, İtalya ve Tayvan'ın dâhil edilmesiyle devam etmiştir. Meksika, Nijerya ve Tayvan'ın 1987 yılı aralık ayında gönüllü olarak ayrılmaları sonucunda, 1 Ocak 1988 yılından itibaren geçerli olmak üzere, yerlerini Ürdün, Kore ve Nordik Federasyonu (Finlandiya, Norveç, İsveç, Danimarka, İzlanda) almışlardır. Yine 1988 yılında, ilk kez, Uluslararası Muhasebeciler Birliği konseyi, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi ile görüş alışverişi içinde Kurul üyelerini atamış ve kurucuların kalıcı üyelik hakları kaldırılmıştır. Bundan sonra, kurul üyeliğindeki tek değişme 1993 yılında Kore'nin yerini Hindistan'ın doldurmasıyla gerçekleşmiştir<sup>66</sup>.

## ***22 Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarında Uyum, Yakınsama ve Standardizasyon***

Her ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik ortamı, sosyal ve kültürel yapısı, sermaye piyasasının varlığı vb. özellikleri; birçok konuda olduğu gibi

---

<sup>65</sup> Uysal, a.g.e., s. 92.

<sup>66</sup> Uysal, s.g.e., s. 93.

o ülkedeki muhasebe uygulamalarının da çerçevesini belirlemektedir. Dolayısıyla, bu tür farklılıklar, her ülkede uygulanan muhasebe sistemlerinin farklılaşmasına yol açmaktadır<sup>67</sup>.

Bu duruma paralel olarak, son zamanlarda uluslararası yatırımlarda ve çok uluslu işletmelerin sayısında artışla birlikte sermaye piyasalarının küresel hale gelmesi, ülkeleri muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları yakınsama ve ortak standartlarda birleşmeye zorlar hale gelmiştir. Finansal raporların (Finansal Tablolar) anlaşılabilir, tutarlı, tarafsız, ihtiyaca uygun, güvenilir ve karşılaştırılabilir nitelikte sunulması, bu raporları kullanan kişi ve kurumların sağlıklı karar almalarında önemli rol oynamaktadır. Bu durumun sağlanması için muhasebe ve raporlamanın, belirlenmiş yüksek düzeyde ilke ve standartlara uygun olarak düzenlenmesi ve ülke içinde muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların giderilmesi gerekmektedir<sup>68</sup>.

Ulusal muhasebe standartlarındaki yukarıda sayılan farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmeler açısından büyük sorunlara neden olmakta, finansal tablo ve raporlardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Finansal raporlama standartları ile uluslararası alanda uyumlu olmayan ülkelerde finansal bilgilerin karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi zorlaşmaktadır. Bu nedenle gerek sermaye piyasalarının küreselleşmesi, gerek uluslararası stratejik yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile işletme birleşmeleri; doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir, açık ve anlaşılabilir, ihtiyaca uygun, şeffaf ve etkin finansal raporlamaya duyulan gereksinim, muhasebe uygulamalarının uluslararası ölçekte uyumlaştırılmasını zorunlu hale getirmektedir<sup>69</sup>.

---

<sup>67</sup> Yavuz Çiftçi, "Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu, 24-27 Mayıs 2008, s.235.

<sup>68</sup> Çiftçi, a.g.e., s.235.

<sup>69</sup> Orhan Çelik, "Avrupa Birliğinde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye'nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:60, Sayı:1, 2005, s.97.



Ulusal muhasebe standartlarının farklılığına yol açan sebepler, özellikle özsermaye hesaplama farklılıkları, ekonomik faktörler, tarihi, geleneksel ve kültürel farklılıklar olarak sıralanabilir<sup>70</sup>.

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum, bir ülkede bulunan muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların belirli muhasebe standartları dikkate alınarak ortadan kaldırılmasına yönelik çalışmalardır. Diğer bir ifadeyle uyum, diğer şartlar aynı kalmak koşuluyla belirli bir muhasebe tekniğinin seçilme olasılığının her bir ülkede aynı olduğu yani muhasebe politikaları dağılım sıklığının ülkeler arasında aynı olduğu bir durumdur<sup>71</sup>.

Yakınsama, bütün muhasebe standartlarındaki farklılıkların ortadan kaldırılmasına yönelik bir hareket olarak tanımlanmaktadır. Yakınsama, yasal ve maddi yakınsama olarak ikiye ayrılmaktadır. Yasal yakınsama, yasal düzenlemeler arasındaki yakınsamayı ifade etmektedir. Maddi yakınsama ise, işletmeler tarafından gerçekleştirilen uygulamalar arasındaki yakınsamayı ifade etmektedir<sup>72</sup>.

Diğer bir ifadeyle yakınsama, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırmak amacıyla muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasındaki farklılıkların azaltılması sürecidir<sup>73</sup>.

Finansal muhasebe standartlarının uluslararası uyumu, yıllardır bir çok akademik ve profesyonel muhasebecilerin gerçekleştirmeyi düşündükleri amaçtır. Fakat, ülkeler arasında, bu amacın gerçekleştirilmesini engelleyen ekonomik, kültürel ve diğer hukuki farklılıklar bulunmaktadır. Bununla birlikte uluslararası muhasebe standartlarına uyum süreci şimdi yeni bir aşamaya gelmiştir. 2005 ocak ayından itibaren, Avrupa Birliği, Avrupa Birliği'nde yer alan ve menkul kıymetler borsasına kayıtlı bütün işletmelerin, konsolide mali tablolarını uluslararası muhasebe

---

<sup>70</sup> Samira Joumal ve Sandra Vulin, **Development Of Harmonisation In The 21st Century-Is Accounting Harmonisation Possible and Can It be Measured?**, Department of Business Administration, Master Thesis, Spring Term, 2004, s.18.

<sup>71</sup> Ulsan, a.g.e, s.13.

<sup>72</sup> Ulsan, a.g.e., s.12

<sup>73</sup> Tamer Aksoy, "Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma Ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:71, 2006, s.185.

standartları kurulu tarafından hazırlanan uluslararası finansal raporlama standartlarına göre hazırlanmasına karar vermiştir<sup>74</sup>.

Yakınsamanın sağlayacağı faydalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>75</sup>:

- Ulusal muhasebe sisteminin, uluslararası muhasebe standartlarına uyumlaştırılması, finansal bilgi sistemini geliştirir,
- Uluslararası çevrede muhasebe bilgisinin karşılaştırılabilirliğini sağlar,
- Uluslararası alanda mali işlemleri kolaylaştırır, dolayısıyla sermaye piyasasının küreselleşmesine katkıda bulunur,
- Gelişmekte olan ülkelerin, mali piyasalarının gelişmesine katkıda bulunur.

Yakınsamanın en büyük faydası, uluslararası finansal bilginin karşılaştırılabilirliğini sağlamasıdır. Yakınsama sonucunda, yabancı finansal tabloların güvenilirliği ile ilgili yanlış anlaşılmalarda elimine edilir ve uluslararası yatırım için en büyük engellerden biri ortadan kaldırılmış olur<sup>76</sup>.

Bir ülkenin, ulusal muhasebe sistemi kurulurken, her bir ülkeye ait çevresel faktörlerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Talaga ve Ndubizu; 1986 yılında "International Journal of Accounting Education and Research" dergisinde yayımlanan, "Muhasebe ve Ekonomik Kalkınma Paradigmaları Arasındaki ilişkiler" (Accounting And Economic Development: Relationships Among Paradigms)" isimli çalışmada; bir ülkenin muhasebe ilkelerinin, o ülkenin yerel çevresel koşullarına uyarlanmak zorunda olduğunu vurgulamışlardır. Söz konusu çalışmada, gelişmekte olan ülkelerin muhasebe ilkelerine göre üretilen muhasebe bilgisinin az gelişmiş ülkelerin karar modellerine uygun olmadığı ortaya koyulmuştur<sup>77</sup>. Chamisa, 2000 yılında "The International Journal of Accounting" dergisinde yayımlanan "Gelişmekte Olan Ülkelerde Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum ve

<sup>74</sup> C.Richard Baker ve Elena M. Barbu, Trends In Research On International Accounting Harmonization, The International Journal Of Accounting, Volume:42, 2007, s.272.

<sup>75</sup> Daniel Zeghal ve Karim Mhedhbi, "An Analysis of The Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries", **The International Journal of Accounting** Vol:41, 2006, s. 375.

<sup>76</sup> Paul Dianconu, Harmonization of The International Accounting System, January 21 2007, s.4. Erişim:22.03.2010 [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=957029](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=957029).

<sup>77</sup> James Talaga ve Gordian Ndubizu, "Accounting and Economic Development: Relationships Among the Paradigms" International Journal of Accounting; Spring 86, Vol: 21, Issue 2, 1986, ss.65-68

Zimbabwe Örneği” (The Relevance And Observance Of The Iasc Standards In Developing Countries And The Particular Case Of Zimbabwe) isimli çalışmasında; borsaya kayıtlı işletmelerin muhasebe uygulamalarında uluslararası raporlama standartlarının önemini ortaya koymuştur. Chamisa; söz konusu çalışmada, uluslararası finansal raporlama standartlarının gelişen mali piyasaya sahip, gelişmekte olan ülkeler için özel öneme sahip olduğunu ortaya koymuştur<sup>78</sup>.

Larson, 1993 yılında, “Research in Third World Accounting” dergisinde yayınlanan, “Uluslararası Muhasebe Standartları ve Ekonomik Gelişme Arasındaki İlişki Ve Afrika’da Yapılan Ampirik Bir Çalışma”, (International Accounting Standards And Economic Growth: An Empirical Investigation Of Their Relationship In Africa.) isimli çalışmasında, finansal tablolarını uluslararası finansal raporlama standartlarına yakınsamış Afrika ülkeleri ile uluslararası finansal raporlama standartlarına yakınsamamış Afrika ülkelerinin ekonomik gelişme oranı arasında fark olup olmadığını araştırmış, yapılan araştırma sonucu, uluslararası finansal raporlama standartları ülke şartlarına uyumlaştırıldığında, ekonomik gelişmeye daha fazla katkı sağlayabileceğini ortaya koymuştur<sup>79</sup>.

Gerçekten de, yakınsama, ulusal ekonomi, hukuki ve sosyal koşullar ile tutarlılığı mümkün olan en yüksek düzeye çıkartarak, bütün dünyada muhasebe standartlarına eğilimi geliştirecektir<sup>80</sup>.

Benzer muhasebe uygulamaları ve prensiplerine göre net kâr hesaplanması, dünya üzerindeki vergi otoritelerine yardımcı olur. Uluslararası muhasebe ve raporlama standartları, işletmenin devamlılığının sağlanmasında önemli olan, faaliyet analizi ve rekabeti yönetmeyi daha da kolaylaştırır. Standartlar sayesinde, müşteriler, tedarikçiler ve diğer ilgili kişiler ile kritik ilişkileri yönetmek, finansman yöneticileri

---

<sup>78</sup> Edward E. Chamisa, “The Relevance And Observance Of The Iasc Standards In Developing Countries And The Particular Case Of Zimbabwe”, The International Journal of Accounting, Vol: 35, Issue 2, 2000, s.280.

<sup>79</sup> Robert K. Larson, “International Accounting Standards And Economic Growth: An Empirical Investigation Of Their Relationship In Africa”, Research in Third World Accounting, Volume:2, 1993, s.41-43.

<sup>80</sup> Paul Dianconu, “International Accounting System and Its Major Challenges In Time”, **Journal Of Modern Accounting Auditing**, Vol:5, No:1, Jan, 2009, s. 16.

için daha kolay olur. Uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ile dünya üzerinde menkul kıymetler borsasını yönetmek daha da kolay olur<sup>81</sup>.

Muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında bazı engeller söz konusudur. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>82</sup>:

- Farklı ülkelerin muhasebe uygulamalarındaki farklılıkların boyutu,
- Bazı ülkelerde uzman muhasebecilerin eksikliği,
- Siyasal ve ekonomik sistemdeki farklılıklar.

Standardizasyon, genellikle katı ve dar kurallar setinin konması anlamına gelir. Diğer bir ifadeyle bütün durumlar için tek bir standart ya da kuralın uygulanmasıdır. Standardizasyon mevzuat ve uygulamaların giderek artan bir şekilde katı ve sıkı olduğu durumlarda uygulanır<sup>83</sup>.

Başka bir ifadeyle standardizasyon, bütün ülkelerdeki işletmelerin tamamını aynı muhasebe metodunun kabulü konusunda nihai seçime ve sonuca zorlayan bir süreçtir<sup>84</sup>.

Uyum, belirli bir muhasebe yöntem ya da tekniğinin seçilmesi anlamına gelmektedir. Diğer bir ifadeyle, işletmelerin belirli muhasebe yasaları etrafında toplanmasıdır. Örneğin, bütün işletmelerin stokların değerlemesinde maliyet yöntemini kullanması gibi.

Yakınsama ise, muhasebe uygulamaları, muhasebe standartları ve muhasebeye ilişkin yasal düzenlemeler arasındaki farklılıkların azaltılması sürecidir. Yakınsama, uyum'a göre daha kapsamlıdır.

Standardizasyon, muhasebe uygulamalarında katı kurallar setinin koyulması anlamında kullanılmaktadır. Standardizasyon yakınsamaya göre, daha katı kuralları ifade etmektedir. Diğer bir deyişle, standardizasyonda zorlama söz konusudur.

---

<sup>81</sup> Dianconu, a.g.e., s.17.

<sup>82</sup> Christopher Nobes ve Robert Parker, **Comparative International Accounting**, New York:Prentice Hall, 2002, s.78.

<sup>83</sup> Ulsan, a.g.m., S.12.

<sup>84</sup> S.Mcleay, D.Neal ve T.Tollington, "International Standardisation And Harmonisation:A New Measurement Technique", **Journal Of International Financial Management And Accounting**, Vol:10, No:1, 1999, S. 304.

## 220 Yakınsamayı Etkileyen Çevresel Faktörler

Uluslararası muhasebe literatürü, muhasebenin farklı ülkelerde bulunan çevre tarafından etkilendiğini ortaya koymuştur. Muhasebe sistemlerini etkileyen en önemli çevresel faktörler şunlardır<sup>85</sup>:

- Ekonomik faktörler,
- Sosyal faktörler,
- Kanuni sistem,
- Kültürel sistemler,
- Siyasal sistemler.

Özellikle bir ülkenin muhasebe standartları, politikaları ve uygulamalarının seçimi, çevresel faktörler arasında etkileşimli sürecin bir sonucudur<sup>86</sup>. Cooke ve Wallace 1990 yılında “Journal of Accounting” dergisinde, yayınlanan, “Finansal Analiz ve çevresi: Bir Araştırma” (Financial Disclosure Regulation And Its Environment: A Review And Further Analysis) isimli çalışmalarında, bu faktörlerin içsel faktörler olabileceği gibi dışsal faktörler de olabileceğini ve bu faktörlerin, ekonomik gelişme, gelişmişlik düzeyi, enflasyon düzeyi, eğitim düzeyi, yasal sistem, işletmeler, muhasebe mesleğini icra edenlerin eksiklikleri, mali piyasanın gelişimi, yatırım kaynakları, finansman kaynakları, baskın kültür, baskın dil olduğunu ortaya koymuşlardır<sup>87</sup>. Uluslararası muhasebe firmalarının varlığı, uluslararası anlaşmaların imzalanması, yabancı piyasalara açılma derecesi, yabancı yatırım ve finansmanın anlamlı önemi, sömürge varlığı da bu faktörler arasında sayılabilir. Herhangi bir ülkede bu faktörlerdeki anlamlı bir değişme, o ülkenin muhasebe politikalarını ve düzenlemelerini etkileyebilir.<sup>88</sup>

Uluslararası muhasebe standartlarına uyum kararında stratejik bir öneme sahip olmasından dolayı, aşağıda, ekonomik gelişme, eğitim düzeyi, ekonominin dışı

---

<sup>85</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.376.

<sup>86</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.376.

<sup>87</sup> Terence E. Cooke ve R.S. Olusegun Wallace, “Financial Disclosure Regulation And Its Environment: A Review And Further Analysis”, Journal of Accounting, Volume:9, Issue:2, Summer 1990, ss.108-110.

<sup>88</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.376.

açılım derecesi, ülkeler arasındaki kültürel ilişki, sermaye piyasasının varlığı faktörleri alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

## **220.0 Ekonomik Gelişme**

Adhikari ve Tondkar, 1992 yılında “Journal of International Financial Management and Accounting” dergisinde yayınlanan “Menkul Kıymet Borsalarında Muhasebe Sistemini Etkileyen Çevresel Faktörlerin Ortaya Çıkarılması” (Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges) isimli çalışmalarında, ekonomik şartların, bir ülkenin muhasebe sisteminin gelişiminde belirleyici rol oynadığını ortaya koymuşlardır. Söz konusu çalışmada, bir ülkenin ekonomik gelişme düzeyinin, muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminde pozitif etkiye sahip olduğu ortaya koyulmuştur<sup>89</sup>.

Diğer taraftan, ekonomik gelişme düzeyi güçlü olan bir ülkede, işletme faaliyetlerini ölçen ve işletmeler ile muhasebe bilgi kullanıcıları arasında bir iletişim aracı olan finansal tabloları hazırlayan muhasebecilik mesleği, hatırı sayılır bir öneme sahip olmuştur<sup>90</sup>.

Bilginin önemli rol oynadığı yer olan muhasebe sistemi, daha dinamik bir iş çevresinin gelişen ekonomik şartlarına yanıt vermek için önemli değişiklikler geçireceği, buna paralel olarak da, işletme ve ekonomik faaliyetler, yüksek kaliteli muhasebe sistemi ve muhasebe standartlarını gerektiren büyüklük ve karmaşıklığa ulaşacağı tahmin edilmektedir. Bu bağlamda, muhasebe mesleğini yürüten muhasebecilere büyük görevler düşmesi beklenmektedir<sup>91</sup>.

### **220.1 Eğitim Düzeyi**

Karmaşık muhasebe sistemlerinin anlaşılabilmesinde eğitim hatırı sayılır bir öneme sahiptir. Profesyonel muhasebecilerin yeteneği ile eğitim düzeyi arasında pozitif bir ilişki vardır. Uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum kararı işletmeler açısından çok stratejik ve kritik bir karardır. Bu nedenle, uluslararası finansal

---

<sup>89</sup> Ajay Adhikari ve Rasoul H. Tondkar, “Environmental Factors Influencing Accounting Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges”, Journal of International Financial Management and Accounting, Volume:4, Issue:2, 1992, ss.93-94.

<sup>90</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.377.

<sup>91</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.376.

raporlama standartlarına uyum, yüksek eğitim düzeyi, standartları çevirecek, anlayacak ve daha sonra bu standartları kullanacak uzmanlık (bilir kişi) gerektirecektir. Karmaşık bilgi sistemini, ancak, vasıflı muhasebeciler ve eğitilmiş kullanıcılar uygulayabileceklerdir. Eğitim düzeyi düşük ve zayıf uzmanlara sahip ülkelerde, uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum sürecinde zorluk çekilecektir. Yani düşük eğitim düzeyi ve zayıf uzmanlık, uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum sürecinde işletmeler açısından engel teşkil etmektedir<sup>92</sup>.

## **220.2 Ekonominin Dışa Açılım Derecesi**

İşletmelerin dışa açılım düzeyi, uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum sürecini potansiyel olarak etkileyebilir. Yabancı yatırımcılar, çok uluslu işletmeler, uluslararası muhasebe firmaları ve dünyadaki finansal kuruluşlar, uluslararası finansal raporlama standartlarına uyum ve bu standartların gelişiminin arkasındaki ana güçlerdir<sup>93</sup>. Cooke ve Wallace 1990 yılında “Journal of Accounting” dergisinde, yayımlanan, “Finansal Analiz ve çevresi: Bir Araştırma” (Financial Disclosure Regulation And Its Environment: A Review And Further Analysis) isimli çalışmalarında, muhasebe sistemlerini kavramaya çalışmada dışsal çevre faktörlerinin etkisini ortaya koydular. Bu faktörlerden biri, dış ekonomik açımların derecesi olduğunu belirttiler. Söz konusu çalışmada, ülke ekonomisi dışa açıldıkça, daha fazla uluslararası baskıya maruz kalındığını ve bu tür baskıların, uluslararası muhasebe standartlarına uyum sürecindeki bazı gelişmekte olan ülkeleri yönlendirdiği ortaya koyulmuştur<sup>94</sup>.

## **220.3 Ülkelerin Kültürel İlişkisi**

Kültür, muhasebe sisteminin seçiminde ana faktör olarak kabul edilir. Belirli bir kültüre sahip ülkeler, aynı kültüre sahip diğer ülkelerin esinlendiği muhasebe sistemini benimser<sup>95</sup>.

---

<sup>92</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.376.

<sup>93</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.376.

<sup>94</sup> Cooke ve Wallace, a.g.e., ss.108-110.

<sup>95</sup> Christopher Nobes, “Towards A General Model of The Reasons For International Differences in Financial Reporting”, Abacus, Volume:34, No:2, 1998, s.175.

Chamisa, 2000 yılında “The International Journal of Accounting” dergisinde yayımlanan “Gelişmekte Olan Ülkelerde Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum ve Zimbabwe Örneği” (The Relevance And Observance Of The IASC Standards In Developing Countries And The Particular Case Of Zimbabwe) isimli çalışmasında; uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumun, anglo Amerikan kültürüne sahip ülkeler için daha kolay olduğunu ve bu ülkelerde, kültürel yakınlıklarından dolayı ve dahası ortak bir dil kullanımından dolayı birçok güçlüğü üstesinden gelinebileceğini ortaya koydu<sup>96</sup>.

#### **220.4 Sermaye Piyasasının Varlığı**

Her sektör içinde bulunan firmalar arasında ve farklı ekonomik sektörler arasındaki kaynakların en uygun paylaşımındaki rolünden dolayı sermaye piyasasının varlığı, bir ülkenin ekonomik gelişmesinde anahtar faktörlerden biri olarak düşünülür<sup>97</sup>.

Nitelikli muhasebe bilgisi, sermaye piyasasının verimli işleyişi ve gelişmesinde önemli bir etkidir. Yatırımcıların kararları işletmeler açısından önemlidir. Yatırımcılar, yatırım fırsatlarını analiz ederken, en uygun seçimi yapabilmek için nitelikli finansal bilgiye gereksinim duyarlar<sup>98</sup>.

Sermaye piyasası olan ülkelerde, standart koyucu kurullar, karar vericilerin kararlarında yardımcı olacak nitelikli finansal bilgileri açıklamak ve bu bilgilerin sağlanmasını garantilemek için, ayrıntılı muhasebe sistemi kurma eğiliminde olurlar<sup>99</sup>.

Chamisa, 2000 yılında “The International Journal of Accounting” dergisinde yayımlanan “Gelişmekte Olan Ülkelerde Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum ve Zimbabwe Örneği” (The Relevance And Observance Of The IASC Standards In Developing Countries And The Particular Case Of Zimbabwe) isimli çalışmasında; gelişmekte olan ülkelerdeki sermaye piyasaları için, üretilen nitelikli finansal bilgilerin kalitesini sağlamada uluslararası finansal raporlama standartlarının rolünü analiz etti ve muhasebe bilgisi ve özellikle finansal tabloların, gelişmekte olan

---

<sup>96</sup> Chamisa, a.g.e., s.280.

<sup>97</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.376.

<sup>98</sup> Zeghal ve Mhedhbi, a.g.e. s.376.

<sup>99</sup> Adhikari ve Tondkar, a.g.e., ss. 93-94.



ülkelerdeki sermaye piyasası yatırımcıları için bir ana kaynak olduğunu ortaya koydu.<sup>100</sup>

## 221 Yakınsamanın Tarihi Gelişimi

Altmış yıldan daha fazla süredir muhasebenin esnek olmadığı konusunda eleştiriler devam etmektedir. Fakat bugün, yakınsamada muhasebe esnekliği, yavaş yavaş yeni bir ivme kazanmaya başlamıştır. Muhasebe esnekliği reformu, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Amerika Menkul Kıymetler Takas Komisyonu (SEC), Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB), Avrupa Birliği (AB), Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonları (IOSCO)'nun gündemi haline gelmiştir<sup>101</sup>.

Küreselleşmenin ve buna bağlı olarak da rekabetin artması, bir çok ülkeyi, ekonomik politikaların entegrasyonu ve koordinasyonunu geliştirmeye zorladı. Buna bağlı olarak, 1990'larda Avrupa Birliği (AB), Ekonomik İşbirliği Kalkınma Örgütü (OECD), Güney Asya Bölgesel İşbirliği Konseyi (SAARC), Körfez Arap Ülkeleri İşbirliği Konseyi (GCC) ekonomik politikalarını entegre hale getirdiler. Bu örgütler, üye ülkeler arasındaki çevresel farklılıklardan dolayı (sosyal, kültürel, yasal, politik ve ekonomik sistemler), bölgesel ve küresel muhasebe uyumlaştırılması konusunda sınırlı başarı sağlamışlardır. Muhasebe standartları ve kuralları uyumlaştırılmaksızın, bu örgütlerin ekonomik politikaları entegre etme konusunda başarı sağlayamayacakları açıktır. Bu yüzden, söz konusu örgütler, bölgesel ve uluslararası muhasebe standartlarına yakınsama çabalarına, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulunun (IASB) teşvikiyle devam etmeye karar verdiler. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) temel amacı, finansal tabloların hazırlanmasında göz önünde bulundurulacak uluslararası muhasebe standartlarını açık ve kesin ifade etmektir. 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'nin (IASC) kuruluşundan, şu andaki Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na (IASB) kadar 41 adet uluslararası muhasebe standardı yayımlamıştır. Yayımlanan muhasebe standartlarının esas amacı, çok uluslu işletmelerin hazırladıkları birden çok mali tablonun hazırlama maliyetlerini azaltmak ve uluslararası yatırımcıların karar

---

<sup>100</sup> Chamisa, a.g.e., s.280.

<sup>101</sup> Siva Sankaran ve Dhia D. Alhashim, "An Accounting Information System for Harmonization", The Journal of American Academy of Business, Volume:9, No:2, September 2006, s.251.

vermelerine yardımcı olacak şekilde, mali tabloların karşılaştırılabilirliğini sağlamaktır<sup>102</sup>.

1995 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) ve Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Organizasyonları (IOSCO) hem ulusal hem de uluslararası borsalara kayıtlı işletmelerin kullanabilecekleri, “core set” adı verilen çekirdek muhasebe standartları üzerinde anlaşmaya vardılar. Daha sonra, 2000 yılından itibaren, Avrupa Birliği’ne üye ülkelerdeki borsaya kayıtlı tüm işletmelerin konsolide finansal tablolarını, uluslararası muhasebe standartlarına göre hazırlamasına karar verildi<sup>103</sup>.

## 222 Uluslararası Yakınsama

Uluslararası yakınsama, çeşitli sistemlerin düzenli bir yapıda harmanlanması ve uzlaştırılması sürecidir. Uluslararası muhasebe yakınsaması, ülkeler arası finansal raporlama uygulamaları arasındaki farkları azaltmak ya da ortadan kaldırmak, finansal raporlamalarda karşılaştırılabilirlik durumunu arttırmak ve sonuç olarak bütün ülkelerde kabul gören uluslararası muhasebe standartları geliştirmek ihtiyacından ortaya çıkan bir kavramdır<sup>104</sup>.

Uluslararası yakınsama, farklı ulusal kanun ve uygulamalara göre hazırlanması gereken finansal tablolardaki bilgilerin birleştirilmesi için harcanacak zaman ve maliyet konusunda tasarruf sağlar. Uluslararası yakınsama, ülkenin ekonomik, yasal ve sosyal şartlarıyla tutarlı olması ve bu tutarlılığın uluslararası düzeyde sağlanması, dünya üzerinde muhasebe standartlarına eğilimi arttıracaktır. Yakınsama, yeterli muhasebe ve denetim standartlarına sahip olmayan ülkeler, yurt dışında en az bir bağlı kuruluşu olan firmalar ve uluslararası muhasebe ve denetim firmalarına muhasebe uygulamalarında faydalı olacaktır<sup>105</sup>.

Uluslararası yakınsama, yabancı yatırımcıların artmasına yardım edecek, finansal analistler ve borç verenlerin yabancı işletmelerin finansal tablolarını anlamalarını

---

<sup>102</sup> Sankaran ve Alhashim, a.g.e., s.251.

<sup>103</sup> Sankaran ve Alhashim, a.g.e., s.251.

<sup>104</sup> Fikret Çankaya, “Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:6, 2007, ss.129-130.

<sup>105</sup> Paul Diaconu, “Harmonization Of The International Accounting System”, January 21 2007, s.4. Erişim: 22.03.2010 [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=957029](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=957029).

sağlayacak ve bunların doğru karar vermelerine yardımcı olacaktır. Uluslararası yakınsama sayesinde, benzer muhasebe ilke ve uygulamalarına göre hesaplanan vergi öncesi kâr standardizasyon kapsamındaki ülkelerde aynı olacaktır. Uluslararası muhasebe ve raporlama standartları, rekabetle mücadeleyi kolaylaştırmasıyla birlikte, finansman yöneticileri, müşteriler, satıcıların ve diğer ilgili kişi ya da işletmelerle olan ilişkilerini yönetmelerine yardımcı olacaktır<sup>106</sup>.

Uluslararası muhasebe standartlarına uyumu gerçekleştiren gelişmekte olan ülkeler, ulusal standartları kurmanın yüksek maliyetinden kaçınma ve diğer ülkelerin teknik yeteneklerini kullanma avantajlarına sahip olmaktadır. Avrupa Birliği, direktifler serisi ile bölgesel yakınsamayı sağlama çalışmaları yapmaktadır. Dördüncü ve yedinci direktifler (yönergeler) Avrupa'da muhasebeyi etkileyen en önemli direktiflerdir<sup>107</sup>.

### **223 Türkiye'de Yakınsama ve Standardizasyon İle İlgili Yapılan Çalışmalar**

Türkiye'de uygulanan muhasebe sistemleri tarihsel olarak incelendiğinde, ekonomik olarak sıkı ilişkide bulunduğu ülkelerin muhasebe sistemlerinden etkilendiği görülmektedir. Buna bağlı olarak, Türk muhasebe sisteminde ilk olarak Fransa, daha sonra Almanya muhasebe sisteminin etkileri görülmüştür. Daha sonraki yıllarda ABD ile ilişkiler ağırlık kazanmış ve Türk muhasebe sisteminde, bu duruma paralel olarak Amerikan etkileri görülmeye başlanmıştır. 1980'li yılların sonlarına doğru ise Türkiye'de Avrupa Birliği'ne tam üyelik için çalışmalara başlanması ve Avrupa Birliği'ne uyum sürecine girilmesi, ayrıca dünyada küreselleşme sürecinin hızla artması, Türkiye'de uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlu, finansal piyasalarda karşılaştırma imkanı sağlayan, açık, anlaşılır, şeffaf, güvenilir muhasebe standartları oluşturulmasını gerekli kılmıştır<sup>108</sup>.

Küreselleşme ve Avrupa Birliğine üyelik süreciyle ilgili çalışmalar Türkiye'de de ulusal muhasebe standartlarının UMS\UFRS ile uyumlu olarak hazırlanmasını

---

<sup>106</sup> Paul, A.g.e., s.5.

<sup>107</sup> Turgut Çürük ve Terence E.Cooke, "The Impact International Harmonisation Efforts On Accounting Disclosure Regulation In Turkey", **Research in Accounting Regulation**, Volume:18, 2005, s.287.

<sup>108</sup> Cengiz Toraman ve Fatih M. Bayramoğlu, "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", **Mali Çözüm Dergisi** (Özel Sayı), Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi /Kasım 2006, ss.457-480

zorunlu kılmıştır. İlk olarak 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK), UMS/IFRS ile uyumlu standartlar oluşturmak için çeşitli çalışmalar yapmıştır<sup>109</sup>. Daha sonra Türkiye'de ulusal muhasebe standardı yayınlama konusunda tek yetkili organ olan Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 1999 yılında kurulmuştur. Kurul, 39 adet TMS (Türkiye Muhasebe Standardı), 6 adet TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standardı) ve 2 TMS taslağını 1162 sayfalık bir kitap halinde yayımlamıştır<sup>110</sup>.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) ve 2007 yılı Mart ayından itibaren de Türkiye Muhasebe Standartları Yorumlarını (TMSY) Resmi Gazete'de yayınlamaya başlamıştır. 2010 Mart ayı itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 29 adet (TMS), 8 adet Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS) ve 27 adet Türkiye Muhasebe Standartları yorumları (TMSY) yayımlamıştır<sup>111</sup>.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) tarafından Haziran 2002 yılında, hesaplarda şeffaflık, tekdüzelik sağlamak ve finansal tabloları doğru, güvenilir ve zamanında raporlamak ve yayınlamak amacıyla "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği" yayınlanmıştır. Bu yönetmelik ile birlikte bankacılık sektöründe 19 adet muhasebe standardı uygulanmaya başlanmıştır<sup>112</sup>.

### ***23 Türkiye'de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına Geçiş Süreci ve Bu Yönde Yapılan Yakınsama Çalışmaları***

Türk işletmelerinin UMS/IFRS'lere uygun hazırladığı finansal tablolar biçim ve içerik açısından daha önceki Türk muhasebe düzenlemelerine göre hazırlanan finansal tablolardan farklılaşmaktadır. Bu farklılaşmaya yol açan hususlar IFRS-1, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması (IFRS-1 First-time Adoption of International Financial Reporting Standards) isimli standartta ve

<sup>109</sup> Yüksel Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye'de Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi", **Mali Çözüm Dergisi** (Özel Sayı), Sayı 76, (17. Dünya Muhasebe Kongresi/Kasım 2006), s.292.

<sup>110</sup> Koç Yalkın, Volkan Demir ve Defne Demir, A.g.e, s. 298.

<sup>111</sup> Çiftçi, a.g.e., <http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf>

<sup>112</sup> Cemal İbiş ve Serdar Özkan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS)'na Genel Bakış ", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı 74, Ocak-Şubat-Mart 2006, s.34.

standardın Türkiye'deki karşılığı olan Sermaye Piyasası Kurulu, 15/11/2003 tarih, Seri:XI, No: 25 "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"inde ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK), "TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının ilk Uygulaması" isimli standardında ayrıntılı bir biçimde açıklanmıştır<sup>113</sup>.

Sermaye Piyasası Kurulu'nun muhasebe ile ilgili bu tebliği Uluslararası muhasebe standartları kurulunun standartları Türkçeye çevrilmesi ile oluşturulmuştur. Sermaye Piyasası Kurulu'nun ilgili tebliğinin yayımlanmasından sonra Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bazı standartlarda önemli ölçüde değişiklik yapmış ve yeni standartlar yayımlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu bu durum üzerine yapılan değişiklikler ve yeni yayımlanan standartların tercüme edilip, Sermaye Piyasası Kurulu tarafından yayımlanmasına kadar olan döneme uyumu sağlamak için işletmelerin SPK tarafından yayımlanmamış olsa dahi bu değişiklikleri uygulayabilmelerine imkan sağlayacak olan Seri XI, No:27 Sayılı Tebliğ'i yayımlanmıştır<sup>114</sup>.

UMS/UFRS'lere geçiş yapan işletmelerin karşılaşacağı özellikli durumların aşılması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu bir dizi girişimde bulunmuştur. Bu girişimlerin ilki Uluslararası Muhasebe standartları kurulunun, selefî Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Komitesi tarafından IAS 1'in açıklaması niteliğinde olan SIC 8 (Standing Interpretations Committee)'dir. O zamanki adı ile Standart Yorumlama Komitesi'nin bu çalışmasının yetersiz kalması üzerine Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu 2001 yılında bir proje başlatmış ve bu projenin sonucunda 2002 yılında 1 No.lu Açıklama Taslağı olan; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının İlk Kez Uygulanması ortaya çıkmıştır. Bu taslağa ilişkin geribildirimlerden hareketle Haziran 2003 yılında daha kapsamlı ve yol gösterici olan IFRS 1 düzenlenmiştir. Bu standart ile ilk kez UMS/UFRS'ye geçişte dikkat edilmesi gereken hususlara açıklık getirilmiştir<sup>115</sup>.

---

<sup>113</sup> Ahmet Ağca ve Rafet Aktaş, Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:18, Ağustos 2007, s. 233.

<sup>114</sup> Ağca ve Aktaş, s.g.e., s.234.

<sup>115</sup> Ağca ve Aktaş, s.g.e., s.234.

Türkiye’de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMDSK), Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) ve Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu’nun (BDDK) yakınsamayla ilgili yaptığı çalışmalar aşağıda açıklanmıştır.

### **230 Sermaye Piyasası Kurulunun Yaptığı Çalışmalar**

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), sermaye piyasası araçları borsada işlem gören işletmeler için ayrı; bunlar dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için ise ayrı olmak üzere iki farklı muhasebe sistemi uygulamaktadır. Kurul, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem görenler dışında kalan SPK'ya tabi işletmeler için yayımladığı Seri XI, 1 No’lu ve Seri XI, 3 No’lu tebliğler ile aşağıda yer alan konularda düzenlemeler yapmıştır<sup>116</sup>:

a) Seri XI, 1 No’lu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ" 60 maddeden oluşmakta olup, 4 bölüm ve ekleri içermektedir ve tebliğde yer alan konular şunlardır:

- Mali tablolarda muhasebe politikalarının açıklanması ve muhasebenin temel kavramları,
- Mali tablolara ilişkin uygulama standartları,
- Mali tablolara ilişkin şekil ve esaslar,
- Mali raporlara ilişkin şekil ve esaslar,

b) Seri XI, 3 No’lu tebliğ olan "Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkındaki Tebliğ”de yer alan konular ise şunlardır:

- Ara mali tabloların düzenlenme esasları,
- Kıst (zaman ile orantılı pay) esası,
- Mevsimlik faaliyetler,
- Yeniden değerlendirme,
- Vergi Karşılığı,

---

<sup>116</sup> Ahmet Başpınar, “Türkiye’de Ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 146, 2004, s. 48.

- Mali tabloların kesinleşmesi,
- Diğer mali tablolar.

Ana konuları itibariyle yukarıda açıklanan Seri XI, No: 1 ve 3 sayılı Tebliğlerin dışında yayınlanan tebliğler ise, bu iki ana tebliğde yayınlanan konuların uygulamasında kısmen değişiklikler getiren tebliğler olup, içerikleri aşağıdaki konuları kapsamaktadır.

- Sermaye piyasası mali tablo ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğe ek olarak yayınlanan tebliğler,
- Menkul kıymetler yatırım fonları mali tabloları ve raporlara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Aracı kurum hesap planı ve planın kullanım esasları hakkında tebliğ,
- Sermaye piyasasında konsolide mali tablolara ilişkin ilke ve kurallar hakkında tebliğ,
- Yüksek enflasyon dönemlerinde mali tabloların düzeltilmesine ilişkin usul ve esaslar hakkında tebliğ.

SPK, sermaye piyasası araçları bir borsada işlem gören işletmeler için ise 15 Kasım 2003 tarihli Resmi gazetede yayımlanan ve 1/1/2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe giren Seri: XI, No:25 sayılı "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır. Bu Tebliğ, bütün uluslararası muhasebe standartlarını kapsamaktadır. Tebliğde açıklanan standartlar bazı nüansların dışında adeta uluslararası muhasebe standartlarının çevirisi durumundadırlar<sup>117</sup>.

Menkul kıymetlerin halka arzı için izin almak amacıyla yapılacak başvuru sırasında menkul kıymetleri çıkaran ortaklığın ana sözleşmesi ve izah nameninin yanı sıra, yine Sermaye Piyasası Kurulu'nun gerekli gördüğü belge ve raporların verilmesi gerekmektedir. Bu raporlar arasında finansal raporlar da bulunmaktadır<sup>118</sup>.

---

<sup>117</sup> Başpınar, a.g.e., s. 49.

<sup>118</sup> Yahya Arıkan, "Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996.

SPK, uluslararası muhasebe standartlarını esas alarak, kanuna tabi ortaklık ve kurumlar için gerçek anlamda düzenlemelerini, 1989 yılında yayımladığı Seri XI, No:1 ve No:3 Tebliğleri ile yapmıştır. Bu iki tebliğ dışında SPK tarafından yayımlanan tebliğler aşağıda isim olarak sıralanmıştır<sup>119</sup>:

- Sermaye Piyasasında Ara Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:3) (5.Bl. Sf.53),
- Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğe Ek Tebliğ (Seri:XI, No:5) (5.Bl. Sf.57),
- Menkul Kıymetler Yatırım Fonları Mali Tabloları ve Raporlarına İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:6) (5.Bl. Sf.59),
- Aracı Kurum Hesap Planı ve Planın Kullanım Esasları Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:7) (5.Bl. Sf.71),
- Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara İlişkin İlke ve Kurallar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:10) (5.Bl. Sf.103) (yürürlükten kaldırılmıştır),
- Vadeli İşlem ve Opsiyon Sözleşmelerinin Muhasebesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:19) (5.Bl. Sf.105),
- Yüksek Enflasyon Dönemlerinde Mali Tabloların Düzeltilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:20) (5.Bl. Sf.111),
- Sermaye Piyasasında Konsolide Mali Tablolara ve İştiraklerin Muhasebeleştirilmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:21) (5.Bl. Sf.125),
- Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ (Seri:XI, No:25) (5.Bl. Sf.135) (Yürürlükten Kaldırılmıştır),
- SPK bu tebliğlerden sonuncusu olarak, 09.04.2008 tarihinde 26842 sayılı resmi gazetede yayımlanan Seri:XI, No:29 Sermaye Piyasasında Finansal raporlamaya ilişkin Esaslar Tebliği'ni yayımlamıştır.

---

<sup>119</sup> Erişim: 14.12.2008 [http://www.spk.gov.tr/mevzuat/mevzuat\\_index.html](http://www.spk.gov.tr/mevzuat/mevzuat_index.html).



## 231 Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunun Yaptığı Çalışmalar

Türkiye’de muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun çıkması, muhasebe mesleğine büyük katkı sağlamıştır<sup>120</sup>.

3568 sayılı Kanun çıktıktan sonra muhasebe standartlarının düzenlenme ihtiyacı da artmıştır. Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (TMMOB) 9 Şubat 1994 tarihinde denetlenmiş finansal tabloların sunumunda ihtiyaca uygun, gerçek, güvenilir, dengeli, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir nitelikte olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlayacak ve kamu yararı için uygulanacak ulusal muhasebe standartları ile muhasebe meslek mensuplarının, denetim faaliyetlerini disiplinli yürütebilmeleri için ulusal denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak üzere TÜRMOB tarafından kurulmuştur<sup>121</sup>.

TMMOB’in muhasebe standartları ile ilgili amaçları aşağıdaki şekilde ifade edilebilir<sup>122</sup>:

- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına temel alınacak muhasebe standartlarını geliştirmek ve yayınlamak ile bu standartların ülke genelinde kabulünü ve uygulanmasını sağlamak,
- Türkiye Muhasebe Standartlarının, Uluslararası Muhasebe Standartları ile uyumlu olmasını sağlamak,
- Türk ekonomisinin yapısı ile gereksinimlerini göz önünde bulundurmak,
- Finansal tabloların düzenlenmesi ve sunulmasına ilişkin mevzuat ile muhasebe standartları ve yöntemlerinin uyumlaştırılmasına ilişkin çalışmalar yapmak,
- Ülke muhasebe uygulamalarında genel kabul görmüş muhasebe kavram ve terimlerinden, muhasebe standartlarının geliştirilmesinde yararlanmak.

---

<sup>120</sup> Başpınar, a.g.e., s. 50.

<sup>121</sup> Başpınar, a.g.e., s. 50.

<sup>122</sup> Başpınar, a.g.e., s. 50.

## 232 Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) Çalışmaları

Muhasebe standartları konusunda yaşanan son bir gelişme ise 15.12.1999 tarihli ve 4487 sayılı kanun ile eklenen 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'na Ek 1'inci madde uyarınca "Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu"nun (TMSK) kurulmasıdır. TMSK 07.03.2003 tarihinde ilk toplantısını yaparak faaliyete geçmiştir<sup>123</sup>

TMSK, geçmişte yapılan çalışmaları değerlendirerek TMSK'nin yayınlamış olduğu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS1 – TMS 19) taslak metin olarak kabul etmiş ve bunları gözden geçirerek kamuoyunun görüşüne sunmuştur. TMSK, UMS/IFRS'ye uyumu konusunda uluslararası platformlarda geçerli olabilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) ile müşterek bir çeviri çalışmasına başlamıştır<sup>124</sup>.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu Karar Organı; Maliye Bakanlığı, Sanayi ve Ticaret Bakanlığı, Hazine Müsteşarlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu, Yükseköğretim Kurulu ile Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği'nden birer, Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Malî Müşavirler Odaları Birliği'nden bir yeminli malî müşavir ve bir serbest muhasebeci malî müşavir olmak üzere dokuz üyeden oluşur. Üyelerin görev süresi üç yıl olup, süresi dolmadan ayrılan üyenin yerine ilgili kurumun yeni üye seçmesi gerektiği, 2499 sayılı kanunun Ek-1'inci maddesi ile hüküm altına alınmıştır.<sup>125</sup>

Kurulun görevleri aşağıdaki gibi sıralanmıştır,<sup>126</sup>

- Muhasebe standartlarının oluşturulmasında esas alınmak üzere, kavramsal çerçeveyi belirlemek ve Türkiye muhasebe standardı taslak metinlerini hazırlayıp kamuoyunun görüşlerine sunmak,
- Gerçek, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı finansal bilgi üretilmesini sağlayacak Türkiye muhasebe standartlarını

<sup>123</sup> Tuğba Açma, "Türk Muhasebe Hukuku'nu Oluşturan Düzenlemeler ve Türkiye'de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları", **Mevzuat Dergisi**, Sayı:89, Mayıs 2005, S. 13.

<sup>124</sup> Açma, a.g.e., s.13.

<sup>125</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2007 Yılı Faaliyet Raporu, s.33, Erişim: 11.12.2008 [http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSK\\_FAALİYET\\_RAPORU\\_2007.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSK_FAALİYET_RAPORU_2007.pdf).

<sup>126</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMSK Hakkında Genel Bilgiler, Erişim: 11.12.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12&Itemid=59](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59).

oluşturmak,

- Muhasebe standartlarının gelişen ve değişen ihtiyaçlara cevap verebilmesini teminen standartların güncelliğini sağlamak üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğinin uluslararası alanda da sağlanmasını teminen, ulusal muhasebe standartlarının uluslararası kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve en iyi muhasebe uygulama örnekleri ile uyumunu gerçekleştirmek üzere gerekli çalışmaları yapmak,
- Finansal tabloların ihtiyaçlara uygun bilgi sunmasını ve belirlenecek standartlarla ilgili olarak uygulamada karşılaşılabilecek sorunlara ilişkin önlem alınabilmesini sağlamak üzere, standartların oluşturulması sürecinde muhasebe ilgi gruplarının görüşlerinin alınmasını sağlamak ve standartların oluşturulması sürecinde düzenli olarak kamuoyunu bilgilendirmek,
- Gerektiğinde uygulamaya açıklık kazandırmak üzere muhasebe standartlarının uygulanmasında tereddüt oluşan konularda yorumlar yayımlamak,
- Ulusal muhasebe standartlarının benimsenmesine ve standartların uygulanmasına ilişkin kamu bilincinin yerleştirilmesine yönelik olarak toplantı, konferans, sempozyum, kongre gibi faaliyetler düzenlemek ve gerekirse çeşitli yayınlar hazırlamak ve bastırmak.

Kurulun yayınladığı standartlar belirli gruplara ayrılarak aşağıda sıralanmıştır:

### **Sunumla İlgili Standartlar**

Kavramsal Çerçeve

TFRS 1 Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu

TMS 7 Nakit Akış Tabloları

TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar

## **Grup Mali Tabloları İle İlgili Standartlar**

TFRS 3 İşletme Birleşmeleri

TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar

TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar

TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar

## **Bilanço Ve Gelir Tablosu İle İlgili Standartlar**

TFRS 2 Hisse Bazlı Ödemeler

TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri

TMS 2 Stoklar

TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri

TMS 12 Gelir Vergileri

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar

TMS 17 Kiralama İşlemleri

TMS 18 Hasılat

TMS 19 Çalışanlara Sağlanan Faydalar

TMS 20 Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması

TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri

TMS 33 Hisse Başına Kazanç

TMS 34 Ara Dönem Finansal Raporlama

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü

TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar

TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme

TMS 40 Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

TMS 41 Tarımsal Faaliyetler

### **Açıklamalarla İlgili Standartlar**

TFRS 5 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler

TMS 10 Raporlama Döneminden (Bilanço Tarihinden) Sonraki Olaylar

TMS 24 İlişkili Taraf Açıklamaları

TMS 26 Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlama

TMS 29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama

TMS 32 Finansal Araçlar: Sunum

TFRS 6 Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi

TFRS 7 Finansal Araçlar: Açıklamalar

TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

### **233 Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun Yaptığı Çalışmalar**

Bankalar kanunu, bankaların Maliye Bakanlığı tarafından şekil ve esasları belirlenerek bilanço ve gelir tablosu düzenlemelerini, bunları yurt çapında yayın yapan bir gazetede ilan etmeleri hükmünü içermektedir. 7129 sayılı Bankalar Kanunu zaman içinde çeşitli Kanun Hükmünde Kararnameler ile Bakanlar Kurulu

tarafından yeniden düzenlenmiş ve 1986 yılında bankalar Tekdüzen Hesap Planı uygulamaya koyulmuştur<sup>127</sup>.

Diğer taraftan Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurulu (BDDK), bankaların hesap ve kayıt düzeninde şeffaflık sağlamak üzere, tekdüzenin sağlanması, faaliyetlerin gerçeklere uygun olarak sağlıklı ve güvenilir bir biçimde muhasebeleştirilmesi, mali tabloların zamanında ve doğru bir şekilde hazırlanabilmesi ve yayımlanmasına ilişkin esasların belirlenmesi yolunda çalışmalar yapmaktadır<sup>128</sup>.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından sigorta işletmelerine yönelik yapılan düzenlemeler ise 7397 Sayılı Sigorta İşletmelerinin Murakabesi hakkındaki kanun ile düzenlenmiştir. Böylece tüm sigorta işletmeleri hazırladıkları ve sunacakları finansal tabloları Maliye Bakanlığı ve Sanayi ve Ticaret Bakanlığı'nın görüşlerini alarak standartlara uygun olarak düzenlenmesini sağlamış olacaktır<sup>129</sup>.

---

<sup>127</sup> Açma, a.g.e., s. 4.

<sup>128</sup> Açma, a.g.e., s.4.

<sup>129</sup> Yavuz Çiftçi, "Türkiye'de ve Dünya'da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları", **İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi**, Sayı:26, Kasım 1997, s.2.

### 3 TÜRKİYE MUHASEBE STANDARTLARI

Şu an yürürlükte olan 29 adet Türkiye Muhasebe Standardı, 8 Adet de Finansal Raporlama Standardı bulunmaktadır. Çalışmada giriş bölümünde önemi açıklanan; Kavramsal Çerçeve, TMS 2 Stoklar, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 7 Nakit Akış Tabloları, TMS 12 Gelir Vergileri, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, TMS 18 Hasılat, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartları ele alınmıştır.

#### 30 Kavramsal Çerçeve

Kavramsal çerçeve, finansal tabloların amacı, bu tablolarda yer alan bilgilerin yararlılığını belirleyen niteliksel özellikler, finansal tabloları oluşturan unsurların tanımı, tahakkuk ve ölçüleme esasları ile sermaye ve sermayenin devamlılığı konularını kapsamaktadır<sup>130</sup>;

Bu konular alt başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

#### 300 Finansal Tabloların Amaçları

Finansal tabloların amaçları kısaca aşağıda açıklanmıştır<sup>131</sup>:

- Bilançonun amacı, işletmeye ait varlıkları ve bu varlıkların sağlandığı kaynakları göstermektir.
- Gelir tablosunun amacı, bir işletmenin faaliyet sonuçlarını özetlemektir.
- Öz kaynak değişim tablosunun amacı, işletmenin bir dönem boyunca öz kaynaklarında meydana gelen değişiklikleri göstermektir.
- Nakit akım tablosunun amacı, dönem boyunca işletme, yatırım ve finansman faaliyetleriyle ilgili nakit tahsilatları ve nakit ödemeleri hakkında bilgi vermektir.

---

<sup>130</sup> Hennie Van Greuning, **International Financial Reporting Standards A Practical Guide**, The World Bank Washington, 2009, s.2.

<sup>131</sup> Icerman ve Williams, a.g.e., s.227.

## 301 Finansal Tabloların Niteliksel Özellikleri

Finansal tabloların taşınması gereken niteliksel özellikler, karar vericilerin verecekleri kararları etkilemesi açısından önemlidir. Finansal tablolar, bu tablolardan yararlanacak kişi ya da kurumların ihtiyacına uygun olarak hazırlanmalıdır. Söz konusu tablolar, hata ve hilelerin olmadığı konusunda karar vericilere güven vermelidir. Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması, bu tablolara dayanarak karar verecek kişilerin daha sağlıklı karar almalarına yardımcı olmalıdır. Finansal tabloların sahip olması gereken niteliksel özellikler, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve anlaşılabilirlik olup, bunlar aşağıda açıklanmıştır<sup>132</sup>:

### A) İhtiyaca Uygunluk

İhtiyaca uygun bilgi, kullanıcıların ekonomik kararlarını etkiler, geçmişteki, şu andaki ve gelecekteki durumları değerlendirmeleri için kullanıcılara yardımcı olur<sup>133</sup>. Yani finansal tablo kullanıcıları, istedikleri bilgileri bu tablolarda bulabilir.

### B) Güvenilirlik

Güvenilir bilgi, maddi hatalardan ve ön yargıdan yoksundur. Aşağıdaki faktörler güvenilirliğe katkıda bulunur<sup>134</sup>:

- Güvenilir beyan,
- Tarafsızlık,
- İhtiyatlılık,
- Tamlık (eksiksizlik).

Finansal tablolar, maddi hata ve ön yargıdan uzak, kimsenin etkisinde kalmadan, yer alması gereken bütün bilgiler yer alacak şekilde düzenlenmelidir.

### C) Karşılaştırılabilirlik

Bilgi, zamana uygun ve kullanıcıların önemli kararları vermesini sağlayacak varlıklar arasında karşılaştırma yapabilecekleri şekilde sunulmalıdır<sup>135</sup>. Finansal tablolarda yer

---

<sup>132</sup> Greuning, a.g.e., s.2.

<sup>133</sup> Greuning, a.g.e., s.2.

<sup>134</sup> Greuning, a.g.e., s.2.

<sup>135</sup> Greuning, a.g.e., s.2.



alan bilgiler, önceki dönem finansal tabloları ile karşılaştırılabilir olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, cari dönem finansal tablolarında uygulanan yöntemlerle önceki dönemlerde uygulanan yöntemler aynı olmalıdır.

#### **D) Anlaşılabilirlik**

Bilgi, işletmenin ekonomik faaliyetleri, muhasebesi ve işletmeyle ilgili temel bilgileri öğrenmek isteyen kullanıcılar tarafından kolayca anlaşılabilir olmalıdır. Finansal tabloların anlaşılabilir olması için tahakkuk ve süreklilik esası göz önünde bulundurularak düzenlenmelidir. Diğer bir ifadeyle, nakit elde edilmesi veya ödenmesine bakılmaksızın gerçekleşen gelir ve giderler finansal tablolara alınmalıdır. Ayrıca, finansal tablolar, işletmelerin sürekli faaliyette bulunacağı düşünülerek düzenlenmelidir. Örneğin, bulunulan dönemde tahakkuk eden bir gelir o dönemin finansal tablosuna yansıtılmazsa, bu finansal tablonun anlaşılabilirliği zedelenmiş olur.

Uygun ve güvenilir bilgi sağlamada bazı kısıtlamalar mevcuttur. Bu kısıtlamalar aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>136</sup>:

- Zamanlılık; raporlamada gereksiz gecikme, ilgi kaybıyla sonuçlanabilir.
- Bilgiyi elde etme maliyeti; bilgiden elde edilen fayda, onu elde etme maliyetini aşmalıdır.

### **302 Finansal Tabloların Unsurları**

Finansal tabloların mali durumun ölçülmesiyle ilgili unsurları aşağıda açıklanmıştır<sup>137</sup>:

- Varlıklar: işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlayacak ve geçmişteki işlemlerin sonucu olarak işletme tarafından kontrol edilen araçlardır.
- Yükümlülükler: geçmiş işlemlerden ortaya çıkan ve ekonomik faydanın işletmeden çıkışıyla sonuçlanması beklenen borçlardır.

---

<sup>136</sup> Greuning, a.g.e., s.3.

<sup>137</sup> Greuning, a.g.e., s.4.

- Öz kaynak: Varlıklar ve yükümlülükler arasındaki olumlu farktır.
- Finansal tabloların aşağıdaki unsurları doğrudan performansın ölçülmesi ile ilgili unsurlardır. Bunlar:
- Gelir: Özkaynakta bir artışla sonuçlanan, yükümlülüklerin azalması, varlıkların artması ve nakit girişi şeklinde ekonomik faydaların artmasıdır.
- Harcama: sermayede azalışla sonuçlanan, yükümlülüklerin artması, varlıkların azalması ve nakit çıkışı şeklinde ekonomik faydaların azalmasıdır.

### 303 Mali Tablo Unsurlarının Sonradan Ölçülmesi

Finansal tablo unsurlarının sonradan ölçümünde, aşağıdaki esaslar kullanılır:

- Tarihi maliyet: bir varlık veya yükümlülüğün işlem tarihindeki değer veya bedelini ifade eder<sup>138</sup>.
- Cari maliyet: aynı varlığın veya bu varlıklara eşdeğer olan bir varlığın alınması için hâlihazırda gereken nakit veya nakit benzerlerinin tutarını ifade eder<sup>139</sup>.
- Gerçekleşebilir değer: varlıkların gerçekleşebilir değeri işletmenin normal faaliyet koşullarında elden çıkarılması halinde ele geçecek olan nakit ve nakit benzerlerinin tutarını ifade eder<sup>140</sup>.
- Bugünkü değer: bir varlığın normal faaliyet koşullarında ileride yaratacağı net nakit girişlerinin iskonto edilmiş bugünkü değerini ifade eder<sup>141</sup>.

---

<sup>138</sup> Hüseyin Tokay ve Ali Deran, “Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları’nda Değerleme Ölçüleri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:90, 2008, s.24.

<sup>139</sup> Tokay ve Deran, a.g.e., s.26.

<sup>140</sup> Tokay ve Deran, a.g.e., s.27.

<sup>141</sup> Tokay ve Deran, a.g.e., s.27.

### 304 Sermaye Kavramları

Muhasebe standartları sermaye kavramlarını finansal sermaye ve maddi sermaye olarak ikiye ayırarak tanımlamaktadır. Bu kavramlar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır<sup>142</sup>:

a. *Nominal Sermaye*: bu sermaye, öz kaynak veya net varlık ile eş anlamlıdır. Bu sermaye nominal parasal birimlerin ifadesinde kullanılır. Söz konusu sermaye kavramında kâr; bir faaliyet dönemi sonunda nominal sermaye değerindeki artışı ifade eder. Diğer bir ifadeyle, dönem sonu nominal sermayenin, dönem başı nominal sermayeyi aşması durumunda kâr ortaya çıkar.

b. *Maddi Sermaye*: bu sermaye de işletme kapasitesi olarak ifade edilir. Başka bir ifadeyle bu sermaye üretim kapasitesi olarak tanımlanır. Söz konusu sermaye kavramında kâr; bir faaliyet dönemi sonunda, üretim kapasitesinin artması olarak ifade edilir. Diğer bir ifadeyle, dönem sonu üretim kapasitesinin dönem başı üretim kapasitesini aşması durumunda kâr ortaya çıkar.

### 31 UMS 1/TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı

Bu Standardın amacı, işletmenin genel amaçlı finansal tablolarının önceki dönemin finansal tablolarıyla ve diğer işletmelerin finansal tablolarıyla karşılaştırılmasına olanak verecek şekilde sunulması için gerekli olan temel unsurları Uluslararası finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak açıklamaktır.<sup>143</sup>

Bu başlık altında, finansal tabloların amacı, finansal tablolarda yer alacak bilgiler, finansal tablolar seti ve finansal tabloların gerçeğe uygun sunuluşu konuları ele alınmıştır.

### 310 Finansal Tabloların Amacı

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş bir şekilde sunumudur. Genel amaçlı finansal tabloların hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olmak, işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi

---

<sup>142</sup> Greuning, a.g.e., s.5.

<sup>143</sup> Greuning, a.g.e., s.16.

sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne kadar verimli kullandıklarını da gösterir.<sup>144</sup>

### **311 Finansal Tablolarda Yer Alacak Bilgiler**

Finansal tablolarda yer alan bilgilerin açık ve anlaşılır olması karar vericiler açısından önem arz etmektedir.

Standarda göre finansal tablolarda yer alacak bilgiler aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>145</sup>:

- Varlıklar,
- Yabancı Kaynaklar; (veya borçlar),
- Öz kaynaklar,
- Gelir ve Gider, Kâr ve Zarar,
- Öz kaynaklardaki Değişimler,
- Nakit Giriş ve Çıktıları.

### **312 UFR/IFRS'ye Göre Finansal Tablolar Seti**

UMS/TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre, işletmelerin raporlayacakları tam set finansal tablolar aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>146</sup>:

- Bilanço,
- Gelir tablosu,
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

---

<sup>144</sup> Brian Friedrich, "International Accounting Standard 1 (IAS 1), Presentation of Financial Statements", CGA, Kanada, 2009, s. 4. Erişim: 20.02.2010 [https://www.cga-pdnet.org/Non\\_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS\\_E/IAS\\_1.pdf](https://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS_E/IAS_1.pdf).

<sup>145</sup> Friedrich, a.g.e., s.4

<sup>146</sup> Erişim: 22.03.2010 <http://adl.ukzn.ac.za/Uploads/62d7b3ac-e875-4f37-bb44-8b88356ebe7d/Intermediate%20FINACC%20Lecture%20slides%20-%201%20-%20student%20version.pdf> 22.03.2010

### 313 Finansal Tabloların Gerçeğe Uygun Sunuluşu

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunar. Gerçeğe uygun sunuş, işlemlerin sonuçlarının, diğer olayların ve koşulların, kavramsal çerçevede belirtilen varlıklar, yabancı kaynaklar, gelir ve giderlerin tanımlarına ve tahakkuk kriterlerine bağlı kalınarak, sunulması demektir.<sup>147</sup>

Finansal tablolarda yer alan Varlıklar ve borçlar ile gelir ve giderler, başka bir Standart veya Yorum öngörmediği veya izin vermediği sürece, mahsup edilmemelidir. Varlıklar, borçlar, gelir ve giderler finansal tablolarda ayrı ayrı gösterilmelidir. Varlıkların, düzenleyici hesaplar (örneğin, stok değer düşüklüğü karşılığı ve şüpheli alacaklar karşılığı) düşüldükten sonra net tutarlarıyla gösterilmesi netleştirme değildir<sup>148</sup>.

Bir başka Standart veya Yorumda tersine bir hüküm bulunmadıkça, önceki döneme ilişkin yer alan tutarlarla ilgili karşılaştırmalı bilgilerin de finansal tablolarda raporlanması gereklidir<sup>149</sup>.

Finansal tablolar en az yılda bir kez sunulur. Bir kuruluşun bilanço tarihi değiştiğinde ya da finansal tablolar bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönem için hazırlandığında, kuruluş, finansal tabloların kapsadığı dönemin açıklanmasını yapar. Buna ilaveten de aşağıdaki bilgileri dipnotlarda açıklar<sup>150</sup>:

- Finansal tablolarının bir yıldan daha uzun ya da daha kısa bir dönemi kapsamamasının nedeni,
- Gelir tablosu, öz kaynak değişim tablosu ve ilgili açıklayıcı notların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığı.

---

<sup>147</sup> TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 13.

Erişim: 17.01.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>148</sup> TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 33.

Erişim: 17.01.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>149</sup> TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 36.

Erişim: 17.01.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>150</sup> TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 49.

Erişim: 17.01.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

Yönetim, finansal tabloları düzenlerken faaliyetlerini süresiz sürdüreceğini dikkate alır. Diğer bir ifadeyle finansal tablolar, işletmenin devamlı faaliyette bulunacağı göz önünde bulundurularak düzenlenir. Yönetimin, işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye veya bunların yerine geçecek başka bir alternatif yoksa, finansal tablolar süreklilik kavramına göre düzenlenir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşullar olduğunu fark etmişse, bu belirsizlikleri dipnotlarda açıklar.<sup>151</sup>

İşletme, nakit akış tablosu hariç, tüm finansal tablolarını muhasebenin tahakkuk esasına göre düzenler. Muhasebenin tahakkuk esasını kullandığı zaman kalemler, kavramsal çerçevede, bunlar için verilen tanımlara ve tahakkuk kriterlerine uydukları takdirde varlıklar, borçlar, öz kaynak, gelir ve giderler olarak tahakkuk ettirilirler.<sup>152</sup> Yani, dönemde gerçekleşen gelirlerin nakit olarak elde edilmesine, dönemde gerçekleşen giderlerin ise, nakit olarak ödenmesine bakılmaksızın, söz konusu gelir ve giderleri finansal tablolara yansıtırlar.

Standartta, bilançonun sunuluşunda iki raporlama modeline yer verilmiştir. Bunlar, cari/cari olmayan varlık ve kaynak sınıflandırmasıdır. Varlık ve kaynaklar, likidite esaslı sunuluş, daha güvenli bilgi sağladığı durumlar haricinde cari/cari olmayan olarak sınıflandırılır<sup>153</sup>.

Bir varlık aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde cari varlık (Dönen varlık) olarak sınıflandırılır<sup>154</sup>:

- Normal faaliyet dönemi içinde paraya çevrilmesi, satılması veya tüketilmesi beklenen varlıklar,
- Ticari amaçla elde bulundurulmuş varlıklar,
- Bilanço gününden sonra on iki ay içinde paraya çevrilmesi beklenen varlıklar,

---

<sup>151</sup> TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 23.

Erişim: 06.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>152</sup> TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 26.

Erişim: 15.04.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>153</sup> Aydın Karapınar ve Figen Zaif, "Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve Standart Taslağının Getirdikleri", E-Yaklaşım Dergisi, Temmuz 2006, Sayı:36, s.3.

<sup>154</sup> Greuning, a.g.e., s.18.

- Bilanço tarihinden sonra en az on iki ay içinde bir borcun ödenmesi için kullanılmak üzere veya başka bir nedenle sınıflandırılmamış olmak koşuluyla, nakit veya nakit benzeri varlıklar.

Yukarıdaki varlıklar dışında kalan varlıklar Cari Olmayan Varlık (Duran varlık) olarak sınıflandırılır.

Bir yükümlülük aşağıdaki kriterlerden herhangi birine uyduğu takdirde cari yükümlülük olarak sınıflandırılır<sup>155</sup>:

- Normal faaliyet dönemi içinde ödenmesi beklenen yükümlülükler,
- Ticari amaç için katlanılan yükümlülükler,
- Bilanço tarihinden sonra en az on iki ay içinde ödenecek yükümlülükler.

Yukarıda sayılan yükümlülükler dışında kalan yükümlülükler cari olmayan yükümlülük olarak ifade edilir.

## **32 UMS 2/TMS 2 Stoklar Standardı**

Stoklar işletmelerin dönen varlıkları içinde önemli paya sahip bilanço kalemidir. İşletme hasılatın çoğunluğunu stoklardan sağlar. İşletmelerin stoklarını eritememesi durumunda hasılat elde edemez ve işletmenin sürekliliği tehlikeye girebilir. Örneğin, hammadde alımlarında aksama olduğunda üretim durma aşamasına gelebilir. Dolayısıyla, stokların etkin bir şekilde kontrol edilmesi işletmenin faaliyetinin devamlılığı açısından önemlidir. Stok bulundurmadan faaliyetini sürdüren bir işletme, tahmin edilenin üzerinde bir taleple karşılaştığı zaman, ek makine teçhizat, ek iş gücü bulmak zorunda kalabilir, ek makine ve işgücü bulamadığı zaman işletme maddi kayıp yaşayabilir. Stoklar, işletmelerde üretim seviyelerinin düzenli olmasını sağlar. Talep miktarı ile tedarik süresindeki dalgalanmalar, üretimi aksatarak, makine ve teçhizatın boş kalmasına neden olabilir. İşletmeler, stok bulundurduklarında bu durumdan kendisini korur. Yani tahminin üzerinde bir talep geldiğinde, bulundurduğu stokla bu talebi karşılar. Dolayısıyla, talep kaybı yaşanmaz. İşletmeler stok bulundurmadıklarında ve tahmin edilenin üzerinde talep

---

<sup>155</sup> Greuning, a.g.e., s.19.

geldiğinde, bu talebi karşılayamayacağı için satış kârı kaybı ve müşteri güveninin sarsılmasına neden olur.

Bu standardın amacı stoklar için muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Stokların muhasebe uygulamasında ana sorun, varlıkların satış noktasına kadar kabul edilecek maliyet tutarları ile ilgilidir.<sup>156</sup>. Muhasebede stokların muhasebeleştirilmesi ile ilgili temel konu, stokların bir varlık olarak muhasebeleştirilmesinde, kullanılmasında ve elden çıkarılmasında gerçekleşen gelirler ile karşılaştırılacak olan ilgili maliyetin belirlenmesidir. Bu standart, stok maliyetlerinin, net gerçekleşebilir değere indirgemeyi de kapsayacak şekilde nasıl saptanacağını ve gidere dönüşeceğini açıklar. Standart ayrıca stok maliyetlerinin oluşumu, içeriği ile uygulanacak değerlendirme yöntemleri hakkında da bilgi verir.<sup>157</sup>

Bu standart aşağıdaki stoklara uygulanır<sup>158</sup>:

- Üretim sürecinde yada hizmet sunumunda tüketilecek ilk madde ve malzemeler,
- Üretim aşamasında bulunan yarı mamuller,
- İşletmenin satmak üzere ürettiği mamuller,
- Satılmak üzere elde edilmiş ticari mallar,
- Stok kalemlerinin hiç birinin kapsamına girmeyen yan ürün, artık ve hurda gibi kalemler.

Standart aşağıda belirtilen işletmeler tarafından tutulan stokların ölçümünde kullanılmaz<sup>159</sup>:

- Belirli sektörlerde en iyi uygulamalar çerçevesinde net gerçekleşebilir değeri ile ölçüldükleri dikkate alınarak; tarım ve orman ürünleri, hasat dönemi

---

<sup>156</sup>Erişim: 17.03.2010

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf).

<sup>157</sup>TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 1.

Erişim: 23.01.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>158</sup> Ahmet Temel Polat, "Türkiye Muhasebe Standardı 13 Stoklar", **Mali Çözüm Dergisi**, Ocak-Şubat-Mart 2002, s.222. Erişim: 23.05.2009 [archive.ismmmo.org.tr/.../30%20-%2058%20AHMET%20TEMEL%20POLAT.doc](http://archive.ismmmo.org.tr/.../30%20-%2058%20AHMET%20TEMEL%20POLAT.doc)

<sup>159</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 3.

Erişim: 16.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)



sonrası tarımsal ürün, mineral ve mineral ürünler üreticilerin elinde bulundukları stoklar. Bu tür stoklar net gerçekleşebilir değerleri ile ölçüldükleri zaman, bu değer değişiklikleri, değişimin olduğu dönemde kâr ya da zarara yansıtılır.

- Stoklarını gerçeğe uygun değerlerinden satış giderlerini düşerek saptayan araçların elinde bulundukları stoklar gerçeğe uygun değerlerinden satış giderleri düşülerek değerlendirildiğinden, meydana gelen değişiklikler, değişim döneminde kâr ya da zarara yansıtılır.

Stokta yer alan bazı kavramların açıklamaları aşağıda verilmiştir<sup>160</sup>:

Stok: işin normal akışı içinde ( olağan işletme faaliyetleri kapsamında ) satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan veya üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemeler şeklinde bulunan varlıklardır.

Stoklar, tekrar satılmak üzere satın alınan ticari malları da kapsar. Örneğin perakendeci tarafından tekrar satılmak için satın alınan ve satışa hazır ticari mal ya da tekrar satılmak üzere alınan satışa hazır, arsa ve binalar ticari mal olarak stoklar kapsamında yer alır.

İşletmeler, malların alım satım faaliyetlerine göre, “Üretim İşletmeleri” ve “Ticaret İşletmeleri” olmak üzere ikiye ayrılır. Üretim işletmeleri, hammaddeyi değişikliğe uğratarak yeni bir mamul ya da hizmet üreten işletmelerdir. Ticaret işletmeleri ise, satın aldıkları malları herhangi bir değişikliğe uğratmadan satan işletmelerdir<sup>161</sup>. Üretim işletmelerinin üretilip sattıkları stoklara mamul adı verilir, ticaret işletmelerinin ise satın alıp hiçbir değişikliğe uğratmadan sattıkları stoklara da ticari mal denir.

Net gerçekleşebilir değer: işin normal akışı içinde, tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış giderleri toplamının, düşürülmesiyle elde edilen tutarı ifade eder. Örneğin, A stoğunun maliyeti 500 TL’dir. Bu stokun 510 TL’ye satılacağı ve bu satış için 30 TL

<sup>160</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 6.

Erişim: 18.03.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>161</sup> İpek Turker, “IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme”, Muhasebe Denetime Bakış Dergisi, Yıl:9, Sayı:30, Ocak 2010, s. 106.

pazarlama gideri olacağı tahmin edilmişse bu stokun net gerçekleşebilir değeri 510 – 30 = 480 TL’dir.

Gerçeğe uygun değer: Karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Başka bir ifadeyle gerçeğe uygun değer, bir işletmenin normal faaliyet sürecinde stokun satışından gerçekleşmesini beklediği net miktarı ifade eder<sup>162</sup>. Gerçeğe uygun değer işletmeye özgü değer değildir. Gerçeğe uygun değeri dışarıdan kişiler tespit eder.

### **320 Stokların Değerlemesi**

Stoklar, net gerçekleşebilir değerle maliyet değerinden düşük olanı ile değerlendirilir. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden düşük ise stoklar için karşılık ayrılır<sup>163</sup>. Net gerçekleşebilir değer başlığı altında verilen örnek dikkate alındığında, stokun maliyeti 500 TL, net gerçekleşebilir değeri 480 TL olduğundan, net gerçekleşebilir değer stokun maliyetinden 20 (500-480) TL eksik olduğu için, A stoku ile ilgili 20 TL değer düşüklüğü karşılığı ayrılır.

### **321 Stokların Maliyeti**

Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katlanılan diğer maliyetleri içerir<sup>164</sup>. Söz konusu maliyetler, (satın alma maliyeti, dönüştürme maliyeti) aşağıda açıklanmıştır.

Stokların satın alma maliyeti; satın alma fiyatı, ithalat vergileri ve diğer vergiler (firma tarafından vergi idaresinden iade alınabilecekler hariç) ve nakliye, yükleme boşaltma maliyetleri ile mamul, malzeme ve hizmetlerin elde edilmesiyle doğrudan bağlantısı kurulabilen diğer maliyetleri içerir. Ticari iskontolar ve benzeri diğer indirimler, satın alma maliyetinin belirlenmesinde maliyetten indirilir<sup>165</sup>. Örneğin,

---

<sup>162</sup> [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf) 18.03.2010

<sup>163</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 9.

Erişim: 18.03.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>164</sup> Erişim: 18.03.2010

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf) 18.03.2010

<sup>165</sup> Erişim: 18.03.2010

[http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf) 18.03.2010

işletme 1.000 TL'ye bir miktar ticari mal satın almış, bu malın taşınması için 20 TL nakliye, 10 TL hamaliye ödemiş, ayrıca işletmeye gelene kadar 25 TL ödenerek sigorta ettirilmiştir. Mal satın alınırken satıcı işletme 15 TL iskonto yapmıştır. Söz konusu ticari malın maliyeti 1.040 (1.000 + 20 + 10 + 25 -15) TL olarak hesaplanır. Nakliye, hamaliye ve sigorta gideri maliyete eklenirken, satın alma iskontosu maliyetten indirilmiştir.

Stokların dönüştürme maliyetleri, doğrudan üretimle ilgili maliyetleri kapsar. Standarda göre, doğrudan üretimle ilgili maliyetler, direkt ilk madde malzeme, direkt işçilik ve sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarlardan oluşur<sup>166</sup>. Bu maliyetler ayrıca ilk madde ve malzemenin mamule dönüştürülmesinde katlanılan sabit ve değişken genel üretim giderlerinden sistematik bir şekilde dağıtılan tutarları da içerir. Sabit genel üretim maliyetleri; amortisman, fabrika binası ve teçhizatının bakım onarım giderleri, fabrika binasının emlak vergisi, yönetici maaşları gibi, üretim miktarından bağımsız olarak nispeten sabit kalan dolaylı üretim maliyetleridir. Değişken genel üretim giderleri, endirekt (dolaylı) malzeme ve endirekt (dolaylı) işçilik gibi, üretim miktarı ile birlikte doğru orantılı olarak değişen dolaylı üretim maliyetleridir<sup>167</sup>.

TMS 2 Stoklar Standardına göre, sabit genel üretim maliyetlerinin dönüştürme maliyetlerine dağıtım aşamasında, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayılmaktadır. Normal kapasite, oluşabilecek tüm arızalardan ve bakım-onarım çalışmalarından kaynaklanan üretim miktarı düşüşlerinin de göz önünde bulundurulması suretiyle, içinde bulunulan dönemde ve gelecek birkaç dönem içinde ortalama olarak elde edilmesi öngörülen üretim düzeyini ifade etmektedir<sup>168</sup>.

Standarda göre, normal kapasite üretim düzeyinden sapma göstermesi durumunda, üretilen ürün birimlerine dağıtılan sabit genel üretim gideri tutarı artırılmaz ve dağıtılmamış genel üretim giderleri ise gerçekleştikleri dönem içinde gider yazılamaz. Üretimin, normal kapasitenin çok üzerinde bir düzeyde gerçekleşmesi

---

<sup>166</sup> Ender Boyar ve Ali Haydar Güngörmüş, "TMS 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması", **Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı:23, 2009, s. 318.

<sup>167</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 12.

Erişim: 21.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>168</sup> Baykal Uyar, "TMS 2-Stoklar" Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, Sayı:28, Nisan 2009, s.134.

durumunda ise her bir ürün birimine dağıtılmış olan sabit genel üretim payı düşecek, dolayısıyla stoklar maliyetinin üzerinde bir değerden değerlendirilmiş olacaktır<sup>169</sup>.

Üretim sürecinde aynı anda birden fazla ürün birlikte üretilebilir. Birlikte üretilen ürünler, her ürünün ana ürün olduğu “ortak ürünler” veya ana ürün ve yan ürün olabilir. Her bir ürünün üretim maliyetinin ayrı olarak belirlenemediği durumlarda, bu maliyetler ürünler arasında rasyonel ve tutarlı bir temele göre dağıtılır. Maliyetlerin dağıtımı, örneğin ürünlerin ayrılma noktasındaki veya tamamlandıktan sonraki nispi satış değerlerine göre yapılabilir. Yan ürünler, çoğunlukla yapıları gereği önemsizdirler. Eğer durum böyleyse, yan ürünler net gerçekleştirilebilir değerlerine göre ölçülürler ve bu tutar ana ürünün maliyetinden düşülür<sup>170</sup>.

Normalin üstünde gerçekleşen, ilk madde ve malzeme (fire ve kayıplar), işçilik ve diğer üretim maliyetleri, bir sonraki üretim aşaması için zorunlu olanlar dışındaki depolama giderleri, stokların bulunduğu konum ve duruma gelmesinde katkısı olmayan genel yönetim giderleri ve satış giderleri stokların maliyetine dahil edilmezler<sup>171</sup>.

### **322 Hizmet İşletmelerinde Stok Maliyeti**

Verilen hizmetle ilgili hasılatın mali tablolara gelir olarak yansıtılmadığı durumlarda ilgili giderler stok hesabına yansıtılır. Hizmet sunan işletmelerde stokların maliyeti, esas olarak, kontrol işlemlerini yürüten personel dahil olmak üzere, hizmetin sunulmasında doğrudan görev alan personelin işçilik ücretleri ve diğer maliyetleri ile bunlarla ilişkili olabilecek genel giderleri içerir. Satış ve genel yönetim ile ilgili personelin işçilik ücretleri ve bunlarla ilgili diğer giderleri, hizmetin maliyetine dahil edilmez<sup>172</sup>.

---

<sup>169</sup> Uyar, A.g.e.,S.134.

<sup>170</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 14.

Erişim: 11.03.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>171</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 16.

Erişim: 11.03.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>172</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 19.

Erişim: 11.03.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

### 323 Stok Maliyetlerini Hesaplama Yöntemleri

Standart stok maliyetlerini hesaplama yöntemlerini, gerçek parti maliyet yöntemi, İlk Giren İlk Çıkar (FIFO) ve Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi olmak üzere üç başlık altında toplamıştır<sup>173</sup>. Bu yöntemler ayrı başlıklar olarak aşağıda ele alınmıştır.

#### 323.0 Gerçek Parti Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde, normal şartlarda birbirleri ile ikame edilemeyen stok kalemleri ile özel projeler için üretilen veya satın alınan mal veya hizmetlerin maliyeti, her bir varlığa ilişkin özel maliyeti dikkate alınarak belirlenir<sup>174</sup>. Bu yöntemin, belirli bir proje için ayrılan stoklara ilişkin olarak, bu stokların satın alınmış veya üretilmiş olmasına bakılmaksızın, kullanılması uygundur. Ancak, özel maliyet yöntemi (gerçek parti maliyet yöntemi) genellikle birbirleri ile ikame edilebilen büyük miktardaki kalemlerden oluşan stoklar için uygun bir maliyet hesaplama yöntemi değildir<sup>175</sup>.

Gerçek parti maliyet yöntemi uygulanmayan stokların maliyeti, ilk giren ilk çıkar (FIFO) veya ağırlıklı ortalama maliyet yöntemlerinden biri uygulanarak belirlenir. Bir işletme benzer özelliklere ve benzer kullanıma sahip tüm stoklar için aynı maliyet hesaplama yöntemini kullanır. Türü veya kullanım alanları itibarıyla farklı olan stoklar için, farklı maliyet hesaplama yöntemleri kullanılabilir<sup>176</sup>.

#### 323.1 İlk Giren İlk Çıkar Yöntemi (FIFO)

Bu yöntemde; ilk satın alınan veya üretilen stok kaleminin ilk satıldığı ve dönem sonunda stokta kalan kalemlerin en son satın alınanlar veya üretilenlerden olduğu varsayılır<sup>177</sup>. Bu yöntemde üretime gönderilen ya da satılan mallar; fiyatların yükseldiği bir ortamda daha düşük fiyattan hesaplandığı için kâr yüksek çıkar.

---

<sup>173</sup> Greuning, a.g.e., s.151.

<sup>174</sup> Boyar Ender ve Ali Haydar Güngörmüş, "Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar", **Muhasebe Finansman Dergisi**, Sayı:42, Nisan 2009, s.197.

<sup>175</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 24.

Erişim: 12.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>176</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 25.

Erişim: 12.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>177</sup> Greuning, a.g.e., s.153.

### 323.2 Ağırlıklı Ortalama Maliyet Yöntemi

Bu yöntemde; her bir stok kaleminin maliyeti, dönem başındaki benzer varlıkların ağırlıklı ortalama maliyeti ile dönem içinde satın alınan veya üretilen benzer varlıkların maliyetinin ağırlıklı ortalamasının alınması suretiyle tespit edilir. Ortalama, işletmenin iş akışına bağlı olarak, periyodik bazda (Dönem sonu ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) veya her bir ek alım/üretim sonrasında (hareketli ağırlıklı ortalama maliyet yöntemi) hesaplanabilir<sup>178</sup>.

### 324 Net Gerçekleşebilir Değer

Net gerçekleşebilir değer, bir varlığın tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma ve tahmini satış maliyetlerini düşükten sonra kalan tutardır<sup>179</sup>. Stoklar mali tablolarında, kullanımları veya satılmaları sonucunda elde edilmesi beklenen tutardan daha yüksek bir bedelle izlenemez. Maliyetlerin kullanım veya satış sonucu elde edilecek tutardan yüksek olması durumunda, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılır<sup>180</sup>. Örneğin, bir mamulün maliyeti 50.000 TL, bu mamulün 60.000 TL'ye satılacağı ve bu satış için 15.000 TL'de satış gideri gerçekleşeceği tespit edilmişse, bu mamulün net gerçekleşebilir değeri 45.000 (60.000 – 15.000) TL olarak hesaplanır. Mamulün maliyeti 50.000 TL, net gerçekleşebilir değeri de 45.000 TL olduğu için söz konusu mamul için 5.000 (50.000 – 45.000) TL karşılık ayrılır.

Net gerçekleşebilir değer belirlenmesinde fiyatlardaki ve maliyetlerdeki geçici dalgalanmalar dikkate alınmayacak, stokların değeri elde edilebilecek en güvenilir örneklere dayanılarak yapılacaktır. Satış anlaşmaları yapılmış olarak elde bulunan stokların net gerçekleşebilir değeri bunların satış anlaşmalarında yer alan satış bedelleridir<sup>181</sup>.

Benzer amaçlara veya nihai kullanıma sahip olan, aynı coğrafi bölgede üretilen ve satılan ve ilgili olduğu ürün grubundaki diğer ürünlerden pratik olarak ayrılması

<sup>178</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 27.

Erişim: 12.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>179</sup> International Accounting Standards Board (IASB), **A Guide Through International Accounting Standards**, (IFRS), IASCF, 2007, s.859.

<sup>180</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 28.

Erişim: 10.03.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>181</sup> Şeref Demir, US GAAP, "IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri". Erişim: 12.04.2008

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000092235.htm>.

mümkün olmayan aynı ürün grubuna ait stok kalemleri dışındaki stokların elde etme maliyeti, her bir stok kalemi bazında net gerçekleşebilir değerlerine indirilir. Bu indirim stok değer düşüklüğü karşılığı ayırmak suretiyle yapılır<sup>182</sup>.

Net gerçekleşebilir değere ilişkin tahminler yapılırken, ayrıca, stokların elde tutulma amacı da dikkate alınır. Örneğin, taahhüt edilen kesin satış veya hizmet sözleşmelerini yerine getirmek için elde tutulan stokların net gerçekleşebilir değerinin belirlenmesinde, sözleşme fiyatı esas alınır. Elde tutulan stoklar, satış sözleşmelerinde belirtilenlerden fazla ise, fazla olan kısmın net gerçekleşebilir değeri, genel satış fiyatları dikkate alınarak belirlenir<sup>183</sup>.

Her finansal tablo dönemi itibariyle, net gerçekleşebilir değer yeniden gözden geçirilir. Daha önce stokların net gerçekleşebilir değere indirgenmesine neden olan koşulların geçerliliğini kaybetmesi veya değişen ekonomik koşullar nedeniyle net gerçekleşebilir değerde artış olduğu kanıtlandığı durumlarda, ayrılan değer düşüklüğü karşılığı iptal edilir (iptal edilen tutar önceden ayrılan değer düşüklüğü tutarı ile sınırlıdır). Böylece yeni kayıtlı değer, maliyet ve revize edilen net gerçekleşebilir değerden düşük olanıdır. Bu durum, satış fiyatındaki düşme nedeniyle net gerçekleşebilir değeri üzerinden finansal tablolarda gösterilen stok kalemlerinin, izleyen finansal tablo döneminde işletme bünyesinde bulunması ve satış fiyatının artması durumunda söz konusu olur<sup>184</sup>.

### **325 Stokları Gider Olarak Kaydetme**

Stoklar satıldığında, bu stokların kayıtlı değeri, bu stoklarla ilgili hasılatın finansal tablolara alındığı dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Stokları net gerçekleşebilir değerine indirgeyen stok değer düşüklüğü karşılık tutarları ve stoklarla ilgili kayıplar, indirgemenin ve kayıpların olduğu dönemde gider olarak muhasebeleştirilir. Net gerçekleşebilir değer artışı dolayısıyla iptal edilen stok değer düşüklüğü karşılık tutarı, iptalin gerçekleştiği dönemin tahakkuk eden satış

---

<sup>182</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 29.

Erişim: 05.02.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>183</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 31.

Erişim: 05.02.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>184</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 33.

Erişim: 05.02.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

maliyetini azaltacak şekilde muhasebeleştirilir<sup>185</sup>. Örneğin, bir önceki dönem mamulün maliyetinin 35.000 TL, net gerçekleşebilir değerinin de 32.000 TL olduğu hesaplanmış ve bu mamulle ilgili 3.000 TL karşılık ayrılmıştır. Yapılan kayıta, stok değer düşüklüğü karşılık gideri borçlanır, stok değer düşüklüğü karşılığı hesabı alacaklanır. Sonraki dönemde mamulün net gerçekleşebilir değeri 36.000 TL olarak tespit edilmişse, maliyet değeri ve sonraki dönemde hesaplanan net gerçekleşebilir değer arasındaki fark kadar karşılık (3.000 TL) iptal edilir. İptal edilen karşılık tutarı stok değer düşüklüğü karşılık hesabının borcuna, satılan mamul maliyeti hesabının alacağına kaydedilir.

İşletmelerde kullanılmak üzere imal ve inşa edilen varlıklar için kullanılan stoklar, bu varlıkların maliyetine yüklenerek varlıkların hizmet süresi içinde gidere dönüştürülür<sup>186</sup>.

### **33 UMS 7/TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı**

Tasarruf sahipleri, işletmenin nakit ve nakit benzeri varlıklarını nasıl oluşturduğu ve nasıl kullandığı ile ilgilenmektedirler. Nakit akış tabloları, diğer finansal tablolarla kullanıldığı zaman, tasarruf sahiplerinin, işletmenin net aktiflerindeki değişimi, likiditesi ve borç ödeme gücü, nakit akışlarının tutar ve zamanlamasını değişen koşullara ve fırsatlara göre yönlendirmesine yardımcı olur. Nakit akışı bilgisi işletmenin nakit ve nakit benzeri yaratma kabiliyetinin değerlendirilmesi ve kullanıcıların gelecekteki nakit akışlarını ölçmek ve başka işletmelerle karşılaştırmak için yöntemler geliştirmesini sağlar. Ayrıca İşletmeler arasındaki aynı işlem ve olaylar için farklı muhasebe uygulamalarının etkilerini elimine ederek farklı işletmelerin performans raporlamalarının karşılaştırılabilmesine olanak verir.

Yukarıda sayılan önemli faydaları bakımından işletmelerdeki nakit girişi ve çıkışları tasarruf sahiplerinin karar vermelerine yardımcı olacak en önemli unsur olmaktadır.

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardının amacı “işletme, yatırım ve finansman faaliyetlerinden dönem içinde gerçekleşen nakit akışlarını sınıflandıran nakit akış

---

<sup>185</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 34.

Erişim: 05.02.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>186</sup> TMS 2 Stoklar Standardı, Paragraf 35.

Erişim: 03.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)



tablosu vasıtasıyla, bir işletmenin nakit ve nakit benzerlerindeki değişikliklere ilişkin bilgi sağlanması hususunu düzenlemek” olarak ifade edilmiştir<sup>187</sup>.

### 330 Standartla İlgili Temel Kavramlar

Nakit Akışları: Nakit ve nakit benzerlerinin nakit giriş ve çıkışlarını ifade eder<sup>188</sup>.

Nakdin Kapsamı: Nakit; eldeki nakit para ve mevduat hesaplarını ifade etmektedir<sup>189</sup>.

İşletme Faaliyetleri, asıl gelir getirici faaliyetler ve finansman ve yatırım faaliyetleri dışındaki diğer faaliyetleri ifade eder<sup>190</sup>.

Yatırım Faaliyetleri, uzun dönemli (duran varlıklar) elde edilmesi ve satılması ile ilgili nakit giriş ve çıkışlarını ifade eder<sup>191</sup>.

Finansman Faaliyetleri, borçlanmalar ve öz kaynak büyüklüğündeki değişmelerle ilgili nakit giriş ve çıkışlarını ifade eder<sup>192</sup>.

Nakit benzerleri, kısa vadeli nakit yükümlülükler için elde bulundurulmuş ve yatırım amacıyla veya diğer amaçlarla kullanılmayan varlıklardır. Bir varlığın nakit benzeri olarak kabul edilebilmesi için, değeri kesinlikle saptanabilen bir nakde dönüştürülebilmesi ve değerindeki değişim riskinin ise önemsiz olması şarttır<sup>193</sup>.

Standartta göre nakit akışları aşağıdaki gibi sınıflandırılabilir<sup>194</sup>:

- İşletme Faaliyetleri,
- Yatırım Faaliyetleri,
- Finansman Faaliyetleri.

<sup>187</sup> TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı Mad.6.

Erişim: 03.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>188</sup> TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı Mad.6.

Erişim: 20.04.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>189</sup> TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı Mad.6.

Erişim: 20.04.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>190</sup> Hennie Van Greuning and Marius Koen, **International Accounting Standards A Practical Guide**, The World Bank, 2001, s.18.

<sup>191</sup> Greuning and Marius Koen, a.g.e., s.18.

<sup>192</sup> Greuning and Marius Koen, a.g.e., s.18.

<sup>193</sup> Greuning and Marius Koen, a.g.e., s.18.

<sup>194</sup> Greuning, a.g.e., s.31.

Standart işletme faaliyetlerini, direkt ve endirekt yöntemi kullanarak raporlamaktadır.

Direkt Yöntemde, brüt nakit girişleri ve nakit çıkışları sınıflandırılır. (örneğin; mal alışları, satışların maliyeti, sosyal haklar vb.)

Endirekt (Dolaylı) yöntemde, işletme faaliyetlerinden sağlanan nakit akışları, net dönem kâr veya zararının aşağıdaki işlem ve kalemlerin etkilerine göre düzeltilmesi ile tespit edilir<sup>195</sup>:

- Dönem içerisinde stoklarda ve faaliyetle ilgili alacak ve borçlarda meydana gelen değişiklikler,
- Amortisman, karşılıklar, ertelenmiş vergi, gerçekleşmemiş kambiyo kâr veya zararları ve iştiraklerin dağıtılmamış kârları gibi nakit dışı kalemler
- Yatırım veya finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışlarından kaynaklanan diğer tüm kalemler.

Standarda göre, nakit akışlarıyla ilgili faaliyetler ayrı başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

### **330.0 İşletme Faaliyetleri**

İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışları, genellikle işletmenin ana gelir getirici faaliyetleriyle ilgili olup, net kârın veya zararın belirlenmesinde yer alan işlem ve olaylardan kaynaklanır. İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ait örnekler aşağıda verilmiştir<sup>196</sup>:

- Satılan mallardan ve verilen hizmetlerden (satışlardan) elde edilen nakit girişleri,
- Royalti, ücret, komisyon ve diğer hasılatla ilgili nakit girişleri ve çıkışları,
- Mal ve hizmetler için yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,

---

<sup>195</sup> TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standardı, Paragraf 20.

Erişim: 02.02.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>196</sup> IASB a.g.e., s.859.

- Çalışanlara ve çalışanlar adına yapılan ödemelerden kaynaklanan nakit çıkışları,
- Sigorta işletmelerinin aldığı veya ödediği primler, tazminatlar, yıllık ödemeler ve poliçeyle ilgili diğer yükümlülükler nedeniyle oluşan nakit giriş ve çıkışları,
- Finansman veya yatırım faaliyeti ile doğrudan ilgili olmadığı sürece kurum kazancı üzerinden hesaplanan diğer vergiler ile ilgili nakit çıkışları veya söz konusu vergiler kapsamında alınan vergi iadeleri ile ilgili nakit girişleri,
- Alım satım amaçlı elde bulundurulmuş sözleşmelerle ilgili nakit girişleri ve çıkışları.

### **330.1 Yatırım Faaliyetleri**

Uzun vadeli varlıkların ve nakit benzerleri içerisinde yer almayan diğer yatırımların elde edilmesi ve elden çıkarılmasına ilişkin faaliyetleri ifade eder. Yatırım faaliyetlerinden kaynaklanan nakit akışlarına ilişkin örnekler aşağıdaki gibidir<sup>197</sup>:

- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların alımı ile ilgili nakit çıkışları. Bu ödemeler, aktifleştirilen geliştirme harcamalarını ve işletmenin inşa veya imal ettiği maddi duran varlıklara ilişkin giderlerle ilgili nakit çıkışlarını da içerir.
- Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve diğer uzun vadeli varlıkların satışı ile ilgili nakit girişleri,
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmeye iştirak etmek veya o işletmenin borçlanma aracını satın almak için ve müşterek yönetime tabi teşebbüse katılmak için yapılan nakit çıkışları,
- Nakit benzeri veya alım satım amacıyla elde tutulan araçlarla ilgili olmadığı sürece, başka bir işletmenin hisse senedinin veya borçlanma aracının veya

---

<sup>197</sup> IASB, a.g.e., s.859-860.

işletmenin bir müşterek yönetime tabi teşebbüsteki payının satılması sonucu elde edilen nakit girişleri,

- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmeler tarafından üçüncü kişilere verilen avans ve borçlara ilişkin nakit çıkışları,
- Finansal kurumların yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, işletmelerin üçüncü kişilere verdikleri avans, kredilerden yapılan tahsilatlar,
- Alım satım amacıyla yapılanlar ve finansman faaliyetleriyle ilgili olanlar hariç, vadeli işlem veya forward sözleşmesi, opsiyon sözleşmeleri ve swap sözleşmelerine ilişkin nakit giriş ve çıkışları.

### **330.2 Finansman Faaliyetleri**

Öz kaynaklar (Öz sermaye) ile yabancı kaynakların (borçlanmaların) yapısında ve tutarında değişiklik meydana getiren faaliyetleri ifade eder. Finansman faaliyetlerine ilişkin nakit akışları örneklerine aşağıda yer verilmiştir<sup>198</sup>:

- Hisse senedi ve diğer öz sermaye araçlarının ihracından sağlanan nakit girişleri,
- Sermayenin azaltılması veya işletmenin kendi hisse senetlerini almasıyla ilgili nakit çıkışları,
- Borçlanma araçları ihracı ve diğer uzun ve kısa vadeli krediler ile sağlanan nakit girişleri,
- Borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları,
- Finansal kiralama sözleşmelerinden kaynaklanan borç ödemelerine ilişkin nakit çıkışları.

### **34 UMS 12/TMS 12 Gelir Vergileri Standardı**

Vergiler hem işletmeler hem de devlet açısından önemli bir unsurdur. Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması sonucu işletmelerin ödeyecekleri vergilerde

---

<sup>198</sup> IASB, a.g.e., s.860.

de farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bazı işletmelerde vergi daha az çıkacak bazı işletmelerde daha fazla çıkacaktır. Dolayısıyla, işletmelerin ödeyecekleri vergi miktarı açısından bu standart önem arz etmektedir.

Bu Standartın amacı; gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesini düzenlemektir. Gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde en önemli konu cari ve gelecek dönemlere ait vergisel sonuçların belirlenmesidir<sup>199</sup>. Dönemde vergilendirilecek gelir ve sonraki dönemde vergilendirilecek gelir ile dönemde indirilecek gider ve sonraki dönemde indirilecek giderlerin belirlenmesi standart açısından önemlidir. Dolayısıyla, standart cari dönemde ödenecek vergi ve sonraki dönemde ödenecek vergi ayırımına dikkat çekmektedir.

Finansal raporlama yapan kuruluş bir varlığı veya borcu muhasebeleştirdiğinde bunların defter değerleri kadar bu varlıktan ileride fayda sağlayacağını, borcun ise ödeneceğini bekler. Eğer defter değerleri tutarında ileride fayda sağlaması veya borç ödendiğinde ödenecek vergiler, bu faydanın elde edilmesi veya borcun ödenmesinin vergisel etkisinin olmadığı duruma göre fazla veya az olacaksa; bu Standart, bazı istisnai durumların dışında, işletmenin ertelenmiş vergi borcu veya ertelenmiş vergi alacağı muhasebeleştirmesini zorunlu kılar. Bu Standart gelir vergilerinin muhasebeleştirilmesinde uygulanır<sup>200</sup>.

Bu Standartın uygulanmasında, gelir vergileri vergiye tabi gelir üzerinden hesaplanan bütün yurt içi ve yurt dışı vergileri içerir. Gelir vergileri aynı zamanda bağlı ortaklık, iştirak ve iş ortaklıklarını raporlayan işletmeye kâr dağıtımlarında kaynakta kesinti suretiyle ödenen vergileri de kapsar<sup>201</sup>.

Standartta yer alan kavramlar aşağıda açıklanmıştır<sup>202</sup>:

Muhasebe kârı; vergi gideri öncesi dönem kârını ifade eder. Bu kavram, Türkiye’de kurumlar vergisine tabi işletmelerin kayıtlarında 690 Dönem Kârı veya Zararı Hesabının alacak bakiyesini gösterir.

<sup>199</sup> Engin Dinç, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standartının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:28, Ocak-Haziran 2007, s.28.

<sup>200</sup> TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Paragraf 1.

Erişim: 06.04.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>201</sup> Greuning ve Koen, a.g.e., s.35.

<sup>202</sup> Dinç, a.g.e., s.28-29

Vergiye tabi kâr; vergi kârı ya da mali kâr olarak da bilinen bu kavram, vergi otoriteleri tarafından konulan kurallara göre, bir hesap dönemi için tespit edilen ve üzerinden vergi ödenen kârı ifade eder. Vergiye tabi kâr bulunurken, kanunen kabul edilmeyen giderler ticari kara eklenir, vergiden muaf gelirler ise ticari kardan düşülür. Örneğin, ticari kâr 500.000 TL, fazla ayrılan amortisman 45.000 TL ve iştiraklerden elde edilen temettü de 15.000 TL ise, vergiye tabi kâr 530.000 (500.000 + 45.000 – 15.000) TL olarak hesaplanır.

Vergi gideri; dönem net kârının belirlenmesinde dönem vergisi açısından dikkate alınan toplam tutarı ifade eder. Yani o dönemde ödenecek vergiyi gösterir. Örneğin, işletmenin mali kârı 50.000 TL ve kurumlar vergisi oranı da %20 ise, vergi gideri 10.000 (50.000 x 0,20) TL olarak hesaplanır.

Geçici farklar; geçici farklar, bir varlığın veya borcun mali tablolarındaki defter değeri ile bu varlık veya borcun vergi açısından taşıdıkları değerleri arasındaki farkları ifade eder. Geçici farklar, “vergilendirilebilir geçici farklar” ve “indirilebilir geçici farklar” olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>203</sup>. Vergilendirilebilir geçici farklar, gelecek dönemlere ait bir faydalanma veya ödeme yapıldığında, o dönemlerin vergi matrahını artırıcı etki yapan tutarlardır. İndirilebilir geçici farklar ise, gelecek dönemlere ait bir faydalanma veya ödeme yapıldığında, o dönemlerin vergi matrahından indirilebilir tutarlardır. Örneğin, işletmenin hisse senetlerinin değerlemesinden dolayı, hisse senetlerinde 60.000 TL artış olmuşsa, bu artış vergi mevzuatına göre vergi matrahına eklenemeyecektir. Dolayısıyla, bu artış daha sonraki dönemde satış gerçekleştiğinde vergiye tabi olacağı için, vergilendirilebilir geçici fark olarak dikkate alınır. Ya da işletme çalışan işçiler için 200.000 TL kıdem tazminatı hesaplamışsa, bu tutar vergi mevzuatına göre kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak ve matraha eklenecektir. Dolayısıyla, işletme kıdem tazminatını ödediğinde bu tutarı matrahtan indireceği için, söz konusu kıdem tazminatı indirilebilir geçici fark olarak dikkate alınacaktır.

Gelir ve giderlerin gerçekleşme zamanı ile vergi mevzuatına göre tanınma zamanlarının farklı oluşuna bağlı olarak meydana gelen farklar, geçici farklar olarak

---

<sup>203</sup> Greuning ve Koen, a.g.e., s.35.

dikkate alınır. Bu farklar gelecek dönemlerde varlığın tahsili veya giderleşmesi veya borcun ödenmesi ya da gelir kaydedilmesi ile ortadan kalkarlar.<sup>204</sup>.

Zamanlama farkları; bazı geçici farklar gelir ve giderin bir dönemin muhasebe kârına dahil edilmiş olmasına rağmen vergiye tabi kârın hesabında farklı bir dönemde dikkate alınmış olmasından kaynaklanması durumunda ortaya çıkan farka zamanlama farkı adı verilir.

Ertelenmiş vergi borçları (yükümlülükleri); vergiye tabi geçici farklar üzerinden gelecek dönemlerde ödenecek gelir vergilerini ifade eder. Geçici farklar başlığı altında verilen hisse senetlerindeki 60.000 TL değer artışına vergi oranının uygulanmasıyla bulunan tutar ertelenmiş vergi borcunu ifade eder. Bu durumda, vergi oranının %20 olduğu varsayılırsa, ertelenmiş vergi borcu 12.000 (60.000 x 0,20) TL olur.

Ertelenmiş vergi varlıkları (alacakları) : indirilebilir geçici farklar üzerinden hesaplanan ve gelecek dönemlerde geri alınacak olan gelir vergisi tutarını ifade eder. Yine, geçici farklar başlığı altında verilen örnekte, 200.000 TL kıdem tazminatı karşılığı bulunulan dönemde vergi matrahından indirilemeyip, gerçekleştiği dönemde indirileceği için, işletmenin 80.000 (200.000 x 0,20) TL vergi varlığı vardır.

Sürekli Fark; Muhasebe kârı ile mali kârın farklılaşmasına vergi mevzuatının hiçbir zaman kabul etmediği gelir ve giderler neden oluyorsa, bu farka sürekli fark denir. Örneğin trafik cezaları ve vergi cezaları işletme varlıklarını azaltan ve işletmeden kaynak çıkışına neden olan unsur oldukları için muhasebe ilkeleri bakımından gider olarak kabul edilirken, vergi mevzuatı bunları hiçbir zaman gider olarak kabul etmez<sup>205</sup>.

Yukarıda açıklanan kavramlar, cari dönemde ve sonraki dönemde ödenecek vergilerin tespit edilmesinde gerekli olan kavramlardır.

---

<sup>204</sup> Ahmet Kavak, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi", **Ankara SMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 02-06 Mart 2008, s.47.

<sup>205</sup> Azzem Özkan, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009, s.98.

Standartta, vergi varlıkları ve vergi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesi açısından, vergiye esas değer, vergi borcu ve vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi, ertelenmiş vergi varlıkları ve ertelenmiş vergi borçlarının muhasebeleştirilmesi konuları ayrı başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

### **340 Vergiye Esas Değer**

Bir varlığın vergiye esas değeri, işletmenin gelecekte söz konusu varlığın defter değeri tutarında sağlayacağı vergiye tabi ekonomik yarardan vergisel açıdan gider olarak indirilebilecek olan tutarı ifade eder. Eğer ilerideki ekonomik faydalar vergiye tabi olmayacaksa, anılan varlığın vergiye esas değeri defter değerine eşittir<sup>206</sup>. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı paragraf 16 ‘da defter değeri, “Bir varlığın birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonra finansal tablolara yansıtıldığı tutarıdır”. şeklinde tanımlanmıştır. Diğer varlıklar için defter değer, muhasebe kayıtlarında gözüken değeri ifade eder.

Örneğin, bir makinenin maliyeti 300 TL’dir. Vergi açısından içinde bulunulan dönemde ve önceki dönemlerde ayrılan amortisman tutarı 100 TL’dir. Makinenin kalan maliyeti gelecek dönemlerde ya amortisman ayırmak suretiyle ya da satış sırasında kalan maliyet olarak düşülebilecektir. Bu makineyi kullanarak elde edilen gelir vergiye tabidir, satış sonucu oluşan kâr da vergiye tabidir. Satışın zararlı sonuçlanmasında da zarar vergi açısından indirilebilir durumdadır. Bu durumda makinenin vergiye esas değeri 200 TL’dir.

Bir varlığın veya borcun vergiye esas değerinin olup olmadığının açık olmadığı durumlarda bu standardın dayandığı temel ilkenin dikkate alınması yardımcı olacaktır; bu ilke şudur: Bazı belirli sınırlamaların dışında, bir varlığın defter değeri geri kazanıldığı veya bir borcun defter değeri ödendiğinde, bu varlığın defter değerinin kazanılması veya borcun defter değerinin ödenmesinin hiç bir vergi etkisi doğurmayacağı duruma nazaran, işletmenin gelecekte ödeyeceği vergiler daha fazla olacaksa ertelenmiş vergi borcu, daha az olacaksa ertelenmiş vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir<sup>207</sup>.

<sup>206</sup> TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Paragraf 7.

Erişim: 11.02.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>207</sup> TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Paragraf 10.



### 341 Dönem Vergi Borcu ve Dönem Vergi Varlıklarının Muhasebeleştirilmesi

Cari dönemin ve önceki dönemlerin vergileri, henüz ödenmemiş kısımla sınırlı olmak üzere, borç olarak muhasebeleştirilir. Eğer cari dönem ve önceki dönemler için ödenen vergiler bu dönemlere ait vergiden fazla ise aşan kısım vergi varlığı olarak muhasebeleştirilir<sup>208</sup>.

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gelir olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı tarafından gelecek dönemlerde kabul edilecek gelirler, ertelenmiş vergi borcunu oluşturur. Örneğin işletmenin alım satım amacıyla satın almış olduğu hisse senetlerinin dönem sonunda gerçeğe uygun değerle değerlemesi yapıldığında değer artışı meydana gelebilir. Bu değer artış kârı, muhasebe ilkeleri bakımından dönemin geliri içine girecek, fakat vergi mevzuatına göre gelir olarak kabul edilmeyecektir. Dolayısıyla vergi matrahı hesaplanırken muhasebe kârından değer artış kârı indirilecek ve vergi matrahı bulunacaktır. Gelecek dönemlerde hisse senedinin satışıyla bu değer artış kârı gerçekleştiğinde ise muhasebe kârı etkilenmeyecek, ancak vergi matrahı hesaplanırken bu tutar hesaba katılacak ve muhasebe kârına eklenerek vergi hesaplanacaktır. Dolayısıyla zamanlamadan doğan bu farkın etkisi ertelenmiş vergi yükümlülüğü olarak muhasebeleştirilecektir<sup>209</sup>.

Bu durum bir örnekle aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

Bir varlığın maliyetinin 300 TL, defter değerinin 250 TL, vergi mevzuatına göre ayrılmış olan birikmiş amortismanın 180 TL ve vergi oranının da % 20 olduğu varsayılırsa;

Varlığın vergiye esas değeri 120 TL (maliyet 300 TL – birikmiş amortisman 180 TL)'dir. Defter değeri 250 TL'nin geri kazanılabilmesi için, işletme 250 TL vergiye tabi gelir elde etmelidir. Ancak vergi mevzuatına göre indirebileceği amortisman tutarı 180 TL'dir. Sonuç olarak, varlığın defter değeri (250 TL) ve vergiye esas değeri (120 TL) arasındaki fark olan 130 TL, vergiye tabi bir geçici farktır. İşletme,

---

Erişim: 11.02.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>208</sup> TMS 12 Gelir Vergileri Standardı, Paragraf 12.

Erişim: 13.10.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>209</sup> Özkan, a.g.e., s.102

varlığın defter değerini geri kazandığında geliri üzerinden ödeyeceği vergi 26 TL'yi ( $130 \times 0,20$ ) ertelenmiş vergi borcu olarak muhasebeleştirir.

Muhasebe ilkelerine göre cari dönemde gider olarak kaydedilen, ancak vergi mevzuatı açısından gelecek dönemlerde vergi matrahı hesaplanırken indirilebilen giderler, ertelenmiş vergi varlığını oluşturur. Örneğin çalışanlar için hesaplanan kıdem tazminatı giderinin muhasebe ilkelerine göre kayda alınması, bu giderin gelirler toplamından indirilmesine ve dönemin muhasebe kârının azalmasına neden olur. Oysa vergi mevzuatına göre bu gider henüz gerçekleşmediği için gider olarak kabul edilmeyecektir. Ancak ödendiğinde gider olarak kabul edilecektir. Vergi mevzuatınca kabul edilmeyen bu gider, vergi matrahı hesaplanırken muhasebe kârına eklenecek ve mali kâr bulunacaktır. Bu mali kâr üzerinden de vergi ödenecektir. Dolayısıyla vergi mevzuatının şimdi kabul etmediği, ileri bir tarihte kabul edeceği gider, vergi matrahına ekleneceği için söz konusu giderin vergisi peşin olarak ödenmiş olacaktır. Gelecek dönemlerde vergi mevzuatının kabul etmesiyle peşin ödenen bu vergi gideri geri kazanılacağı için işletmeye bir alacak doğuracaktır. Zamanlamadan kaynaklanan bu farkın vergi etkisi bilançoda bir duran varlık kalemi gibi ertelenen vergi varlıkları olarak raporlanacaktır<sup>210</sup>.

Bu durum bir örnekle aşağıdaki şekilde açıklanır:

Bir işletmenin tahakkuk ettirdiği garanti giderleri için 500 TL tutarında borç muhasebeleştirdiği, vergisel açıdan ürün garantisi giderlerinin garanti talepleri ödenmediği sürece gider yazılmadığı ve vergi oranının % 20 olduğu varsayılırsa;

Borcun vergiye esas değeri sıfırdır (defter değeri 500 TL – borçla ilgili olarak gelecek yıllarda vergiye tabi kârın tespitinde indirilebilecek tutar 500 TL). İşletme, borcun defter değerini kaydederken, ilerideki vergiye esas kârını 500 TL azaltacak ve dolayısıyla ileride ödeyeceği vergi de 100 TL ( $500 \times 0,20$ ) azalacaktır. Defter değeri (500 TL) ile vergiye esas değer (0 TL) arasındaki fark olan 500 TL indirilebilir bir geçici farktır. Bu durumda, ileriki dönemlerde bu giderlerin indirilmesine yetecek kadar vergiye tabi gelir oluşacağının olası olması koşuluyla, işletme 100 TL ( $500 \times 0,20$ ) tutarında ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirir.

---

<sup>210</sup> Özkan, a.g.e., s.99.

### **35 UMS 16/TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı**

Eskiden işletmeler, emek yoğun üretim yapmaktaydılar. Yani üretim giderleri içinde işçi ücretleri en fazla paya sahip olmaktadır. Ancak günümüzde, yoğun rekabet ve teknolojinin gelişmesiyle emek yoğun üretim artık yerini sermaye yoğun üretime bırakmıştır. Yani işletmeler, daha seri ve hızlı üretim için bilgisayara dayalı üretim makinelerine yatırım yapmaya başlamışlardır. Emek yoğun üretim yapan işletmeler artık müşteri taleplerine cevap veremez hale gelmiştir. Çünkü müşteriler, farklı ürün taleplerinde bulunmaktadır. Bu yüzden işletmeler, seri ve esnek üretim için ve global rekabetle mücadele edebilmek için bilgisayarlı makinelere yatırım yapmak zorunda kalmışlardır. Bu yüzden üretim işletmelerinde, yüksek maliyetli duran varlıkların amortismanından dolayı, üretim maliyetleri içindeki genel üretim giderlerinin payı önemli derecede artmıştır. Dolayısıyla, duran varlıklar üretim işletmelerinde önemli bir paya sahip olmuştur. Sayılan bu nedenler göz önünde bulundurulduğunda maddi duran varlıklar, üretim işletmeleri açısından hayati öneme sahip olmaktadır. Dolayısıyla, çalışmada maddi duran varlık kalemlerinin standartlara göre düzeltilmesi sonucunda mali tabloları nasıl etkileyeceği, vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasında nasıl farklılıklar çıkacağı önem arz etmektedir.

Bu Standardın amacı, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımını ve bu yatırımdaki değişimleri belirleyebilmelerini sağlayan maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe uygulamalarını düzenlemektir. Maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesindeki temel konular; varlıkların muhasebeleştirilmesi, defter değerlerinin belirlenmesi ve bunlarla ilgili olarak finansal tablolara yansıtılması gereken amortisman tutarları ile değer düşüklüğü zararlarıdır<sup>211</sup>.

Bu standart, satış amaçlı elde tutulan varlıklar olarak sınıflandırılmış olan maddi duran varlıklar, tarımsal faaliyetlerle ilgili canlı varlıklar, madenlere ilişkin arama, hazırlık, çıkarma ve değerlendirme harcamalarının varlıkları ve petrol, doğal gaz ve

---

<sup>211</sup> IASB, a.g.e., s.1012.

benzer nitelikli yenilenebilir olmayan doğal kaynaklar gibi madenler üzerindeki haklar ve madeni kaynaklara uygulanmaz<sup>212</sup>.

Standartta Yer Alan Tanımlar aşağıda açıklanmıştır.

**Defter değeri:** Bir maddi duran varlığın kayıtlı değerinden, birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi sonucu bulunan değerdir<sup>213</sup>.

Örneğin, işletmeye ait bir makinenin kayıtlı değeri 50.000 TL, birikmiş amortismanı 20.000 TL olsun, ayrıca bu makine ile ilgili önceki dönemde 5.000 TL karşılık ayrılın bu durumda makinenin defter değeri 25.000 TL (50.000 – 25.000) olur.

**Maliyet:** Bir varlığın elde edilmesinde veya inşaatında ödenen nakit veya nakit benzerlerini veya verilen diğer bedellerin gerçeğe uygun değerini veya belli durumlarda, (diğer TFRS'lerin özel hükümleri uyarınca) ilk muhasebeleştirme sırasında ilgili varlığa atfedilen bedeli ifade eder<sup>214</sup>.

**Amortisman tabi tutar:** Bir maddi duran varlığın maliyetinden hurda değerinin düşülmesiyle bulunan değeri ifade eder<sup>215</sup>. Örneğin, maddi duran varlığın maliyeti 300.000 TL, bu maddi duran varlığın ömrü dolduktan sonra hurdasının da 30.000 TL'ye satılacağı varsayılıyorsa, söz konusu maddi duran varlığın amortisman tabi değeri 270.000 (300.000 – 30.000) TL olur.

**Amortisman:** Bir maddi duran varlığın amortisman tabi tutarının, yararlı ömür boyunca sistematik olarak gider yazılmasıdır<sup>216</sup>.

**Değer düşüklüğü zararı:** Bir maddi duran varlığın defter değerinin geri kazanılabilir değerini aşması durumunda ortaya çıkan farktır<sup>217</sup>. Örneğin, bir makinenin kayıtlı değeri 250.000 TL, birikmiş amortismanı 40.000 TL ve geri kazanılabilir değeri 180.000 TL ise, bu makinenin defter değeri 210.000 (250.000 –

---

<sup>212</sup> Greuning, a.g.e., s.124.

<sup>213</sup> Barry J. Epstein ve Eva K. Jermakovicz, **Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards**, Joh Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, 2008, s.248.

<sup>214</sup> Uğur Kaya ve Engin Dinç, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve muhasebeleştirilmesi", **Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Sayı:2, 2007, ss.344-345.

<sup>215</sup> Kaya ve Dinç, a.g.e., s.345.

<sup>216</sup> IASB, a.g.e., s.1013.

<sup>217</sup> IASB, a.g.e., s.1013.

40.000) TL olarak hesaplanır. Dolayısıyla, defter değeri, geri kazanılabilir değerden yüksek olduğu için söz konusu makineyle ilgili 30.000 (210.000 – 180.000) TL değer düşüklüğü tespit edilir.

**Hurda değeri:** Bir maddi duran varlığın ekonomik ömrünün sonunda satılması durumunda elde edilmesi beklenen tutardan, tahmini satış giderlerinin düşülmesiyle hesaplanan değerdir<sup>218</sup>.

**Faydalı ömür (Ekonomik ömür):** Bir maddi duran varlığın, işletme tarafından kullanılması beklenen süreyi veya elde edilmesi beklenen üretim miktarını ifade eder<sup>219</sup>.

**Geri kazanılabilir tutar:** Bir varlığın gerçeğe uygun değerinden satış giderleri çıkarılarak bulunan değeri (Net Satış Değeri) ile kullanım değerinden büyük olanıdır<sup>220</sup>. Örneğin, bir binanın net satış değeri 350.000 TL, kullanım değeri de 375.000 TL ise, kullanım değeri, net satış değerinden yüksek olduğu için, geri kazanılabilir değer olarak kullanım değeri (375.000) dikkate alınır.

**Gerçeğe Uygun Değer (Makul Değer):** Bir varlığın bilgili ve istekli taraflar arasında el değiştirmesi durumunda ortaya çıkması beklenen değerdir<sup>221</sup>. Aktif bir piyasada oluşan fiyatlar, gerçeğe uygun değer olarak alınabilir. Gerçeğe uygun değeri, piyasada oluşan fiyatlardan tahmini satış maliyetleri düşülerek de tespit etmek mümkündür<sup>222</sup>.

Gerçeğe uygun değerın tespitinde aktif bir piyasanın varlığı son derece önemlidir. Aktif bir piyasanın bulunmaması halinde işletmelerin, makul değeri tahmin etmek üzere bir değerlendirme tekniği kullanmaları gerekir<sup>223</sup>.

**Kullanım Değeri:** Bir varlık veya nakit yaratan birimden elde edilmesi beklenen gelecekteki nakit akışlarının bugünkü değeridir<sup>224</sup>.

---

<sup>218</sup> Kaya ve Dinç, a.g.e., s.345.

<sup>219</sup> IASB, a.g.e., s.1014.

<sup>220</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf, 6.

Erişim: 18.03.2010

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145&Itemid=69](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69)

<sup>221</sup> IASB, a.g.e., s.1013.

<sup>222</sup> Kaya ve Dinç, a.g.e., s.345.

<sup>223</sup> Kaya ve Dinç, a.g.e., s.345.

### 350 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirilmesi

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinin varlık olarak finansal tablolara alınabilmesi için, bu kalemle ilgili gelecekteki ekonomik yararların işletmeye aktarılmasının muhtemel olması ve ilgili kalemin maliyetinin güvenilir bir şekilde ölçülebilmesi gerekmektedir.<sup>225</sup>

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri varsa bu kalemler maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınır.<sup>226</sup>

Standarda göre, maddi duran varlıklarla ilgili bütün maliyetler oluştuğu tarihteki değerleriyle muhasebeleştirilir. Bu maliyetler, bir maddi duran varlık kaleminin ilk elde etme veya inşa edilmesi aşamasında oluşan ve sonradan; ekleme, kısmi yenileme ve bakım için katlanılan maliyetleri içerir<sup>227</sup>. Örneğin, bir makine 500.000 TL'ye satın alınsın, bu makinenin montajı için 10.000 TL, taşınması için 5.000 TL, teknik danışmanlık için 15.000 TL ödensin. Ayrıca bu makineyi çalıştıracak işçilere verilen eğitim karşılığında 20.000 TL ödensin. Bu durumda makinenin maliyeti 530.000 (500.000 + 10.000 + 5.000 + 15.000) TL olur. Görüldüğü gibi işçilere verilen eğitim ücreti makinenin maliyetine eklenmemiştir. Çünkü, bu eğitim makine çalışabilir duruma geldikten sonra verilmiştir. Yani makinenin elde edilmesiyle ilgili bir maliyet değildir. Aynı zamanda verilen eğitim makinenin ömrünü de uzatmamaktadır.

---

<sup>224</sup> TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Paragraf 6.

Erişim: 10.08.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>225</sup> Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayınları, 2007, s.514.

<sup>226</sup> TMSK, a.g.e., s.514.

<sup>227</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 10.

Erişim: 16.03.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

### 351 Aktifleştirmeden Sonraki Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesi

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, bir işletme maddi duran varlık kalemlerinin günlük bakım maliyetlerini aktifleştiremez. Bu maliyetleri kâr/zarar olarak gelir tablosuna yansıtır. Günlük bakım maliyetleri esas olarak, küçük parça maliyetlerini içeren, işçilik ve tüketim malzemeleridir. Bu harcamaların amacı genel olarak maddi duran varlık kaleminin ‘tamir ve bakımı olarak tanımlanır<sup>228</sup>.

Bazı maddi duran varlık kalemlerinin parçalarının düzenli aralıklarla yenilenmesi gerekebilir. Örneğin, bir fırının belirli bir saat kullanım sonrasında yeniden astarlanması gerekebilir veya uçak iç döşemelerinin yararlı ömrü süresince birkaç kez değiştirilmesi söz konusu olabilir. Maddi duran varlık kalemleri aynı zamanda, bir binanın iç duvarlarının değiştirilmesi gibi daha seyrek gerçekleşen yenilemeler veya bir defaya mahsus yenilemeler için elde edilebilir. Bir işletme, yenileme kapsamındaki bir parçanın maliyetini oluştuğu zaman ilgili maddi duran varlık kaleminin maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirir. Yenilenen parçaların defter değeri, bu standardın finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakmaya ilişkin hükümleri kapsamında finansal durum tablosu dışı bırakılır<sup>229</sup>.

Bir maddi duran varlık kaleminin kullanımının devamı için (örnek olarak bir uçak), parçaların yenilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın, düzenli arıza kontrolleri yapılması gerekebilir. Muhasebeleştirilme kriterlerinin sağlanması durumunda, yapılan her büyük çaplı kontrolün maliyeti yenileme olarak maddi duran varlık kalemlerinin defter değerine dahil edilerek muhasebeleştirilir. Bir önceki kontrolden kalan (fiziki parçalardan ayrıştırılabilen) herhangi bir maliyetin defter değeri finansal durum tablosundan çıkartılır<sup>230</sup>.

Varlık olarak muhasebeleştirilme koşullarını sağlayan bir maddi duran varlık kalemi, başlangıçta maliyet bedeli ile ölçülür.

---

<sup>228</sup> IASB, a.g.e., s.1015.

<sup>229</sup> IASB, a.g.e., s.1015.

<sup>230</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 14.

Erişim: 12.04.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

Standarda göre, maddi duran varlığın maliyetini oluşturan unsurlar şunlardır<sup>231</sup>:

- İndirimler ve ticari iskontolar düşüldükten sonra, ithalat vergileri ve iade edilmeyen alış vergileri dahil, satın alma fiyatı,
- Varlığın yerleştirileceği yere ve yönetim tarafından amaçlanan koşullarda çalışabilmesini sağlayacak duruma getirilmesine ilişkin her türlü maliyet,
- Maddi duran varlığın sökülmesi ve taşınması ile yerleştirildiği alanın restorasyonuna ilişkin tahmini maliyeti, işletmenin ilgili kalemin elde edilmesi ya da stok üretimi dışında bir amaçla belirli bir süre kullanımı sonucunda katlandığı yükümlülük.

Standarda göre maddi duran varlığın Maliyetiyle doğrudan ilişkilendirilebilen maliyetler aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>232</sup>:

- Doğrudan maddi duran varlık kaleminin elde edilmesiyle veya inşaatıyla ilgili çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan maliyetler,
- Yerin hazırlanmasına ilişkin maliyetler,
- İlk teslimata ilişkin maliyetler,
- Kurulum ve montaj maliyetleri,
- Varlığın uygun şekilde çalışıp çalışmadığına dair yapılan test maliyetlerinden, varlığı gerekli yer ve duruma getirirken üretilen kalemlerin satışından elde edilen net hasılat düşüldükten sonra kalan tutar (teçhizatın denenmesi sırasında üretilen örnekler gibi),
- Mesleki ücretler.

Standarda göre maddi duran varlığın Maliyetine Girmeyen Maliyet Unsurları aşağıdaki şekilde sıralanabilir<sup>233</sup>:

- Yeni bir tesis açılmasının maliyetleri,

---

<sup>231</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 16. Erişim: 13.04.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>232</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 17.

Erişim: 09.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>233</sup> IASB, a.g.e., s.1016-1017.



- Yeni bir ürün veya hizmetin tanıtılmasına ilişkin maliyetler (reklam ve tanıtım harcamaları dahil),
- Yeni bir yerde veya yeni bir müşteri kitlesiyle iş yapmak amacıyla katlanılan maliyetler (personel eğitim masrafları dahil),
- Yönetim giderleri ve diğer genel giderler.

### **352 Maddi Duran Varlıkların Maliyetlerinin Ölçümü**

Bir maddi duran varlık kaleminin maliyeti, muhasebeleştirme tarihindeki peşin fiyatın eşdeğeri olan tutardır. Eğer ödeme normal kredi vadelerinin ötesine erteleniyorsa, peşin fiyat eşdeğeri ile toplam ödeme arasındaki fark, TMS 23'te izin verilen alternatif yöntem çerçevesinde defter değerinde taşınmadığı sürece, kredi dönemi boyunca faiz olarak finansal tablolara yansıtılır<sup>234</sup>. Örneğin, işletme 75.000 TL'lik bir maddi duran varlığı 80.000 TL'ye almışsa, söz konusu maddi duran varlığın maliyetine kaydedilecek tutar 75.000 TL'dir. 5.000 TL'lik vade farkı ise finansman gideri olarak mali tablolara yansıtılır.

Bir maddi duran varlık kaleminin defter değeri "TMS 20 Devlet Bağışlarının Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması" Standardı uyarınca alınan devlet bağışları sebebiyle azaltılabilir<sup>235</sup>. Örneğin, bir işletme, 500.000 TL harcayarak bir bina yapmışsa ve bu binanın yapımı için devletten 50.000 TL'de bağış almışsa, muhasebe kaydında bina 450.000 (500.000 – 50.000) TL olarak gözüktür.

### **353 Maddi Duran Varlıkların Muhasebeleştirme Sonrası Ölçümü**

Standarda göre, maddi duran varlık muhasebeleştirildikten sonra maliyet modeli ya da yeniden değerlendirme modelinden biri seçilir ve seçilen yöntem ilgili maddi duran varlık sınıfının tümüne uygulanır<sup>236</sup>.

Maddi duran varlığın muhasebeleştirilmesinden sonra kullanılan değerlendirme modeli olan, maliyet ve yeniden değerlendirme modeli ayrı başlıklar halinde aşağıda açıklanmıştır.

---

<sup>234</sup> TMSK, a.g.e., 518-519.

<sup>235</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 28.

Erişim: 24.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>236</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 23.

Erişim: 24.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

### **353.0 Maliyet Modeli**

Temel yaklaşım olarak bilinen bu model uyarınca, bir maddi duran varlık kalemi aktifleştirildikten sonra, finansal tablolarda kayıtlı değerinden birikmiş amortisman ve (varsa) birikmiş değer düşüklüğü zararı indirildikten sonra kalan değeri ile gösterilmelidir. Bu modelde değer artışları dikkate alınmamaktadır. Ancak, bir maddi duran varlıkta değer düşüklüğü gerçekleştirildikten sonra bir değer artışı meydana geliyorsa, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, paragraf 117 uyarınca ilgili maddi duran varlığın değeri, ilk kayıtlı değerine ulaşınca kadar değer artışları kayda alınabilecek (değer düşüklüğü zararının iptal edilmesi şeklinde) fakat ilk kayıtlı değeri geçemeyecektir<sup>237</sup>.

### **353.1 Yeniden Değerleme Modeli**

Gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir. Yeniden değerlemeler, raporlama dönemi sonu (bilanço tarihi) itibariyle gerçeğe uygun değer kullanılarak bulunacak tutarın defter değerinden önemli ölçüde farklı olmasına neden olmayacak şekilde düzenli olarak yapılmalıdır<sup>238</sup>.

Arazi ve binaların gerçeğe uygun değeri genellikle, piyasa koşullarındaki kanıtların mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından değerlendirilmesi sonucu saptanır. Maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değeri genellikle değerlendirme yoluyla belirlenmiş piyasa değerleridir<sup>239</sup>.

Yeniden değerlemelerin sıklığı, yeniden değerlendirme konusu maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerlerindeki değişimlere bağlıdır. Yeniden değerlendirilen varlığın gerçeğe uygun değerinin defter değerinden önemli ölçüde farklılaşması durumunda, varlığın tekrar yeniden değerlendirilmesi gerekir. Bazı maddi duran varlık kalemlerinin gerçeğe uygun değerleri önemli değişiklikler göstermesi nedeni ile

---

<sup>237</sup> Kaya ve Dinç, a.g.e, s.346.

<sup>238</sup> Atılğan Ahmet, Maddi Duran Varlık Standardı (TMS-16) Erişim: 11.03.2010 [http://www.batiymm.com.tr/\\_5/2008/08-3.htm](http://www.batiymm.com.tr/_5/2008/08-3.htm).

<sup>239</sup> Atılğan, a.g.e. Erişim: 11.03.2010 [http://www.batiymm.com.tr/\\_5/2008/08-3.htm](http://www.batiymm.com.tr/_5/2008/08-3.htm).

yıllık olarak yeniden değerlendirilmeyi gerektirir. Gerçeğe uygun değerlerinde önemli değişiklikler olmayan maddi duran varlık kalemlerinin her yıl yeniden değerlendirilmesine tabi tutulmasına gerek yoktur. Bu kalemler için sadece üç veya beş yılda bir yeniden değerlendirilmesi gerekli olabilir. Bir maddi duran varlık kalemi yeniden değerlendirildiğinde, o varlığın ait olduğu tüm maddi duran varlık sınıfı da yeniden değerlendirilir<sup>240</sup>.

Eğer bir varlığın defter değeri yeniden değerlendirme sonucunda artmışsa, bu artışın diğer kapsamlı gelirden muhasebeleştirilmesi ve doğrudan öz kaynak hesap grubunda yeniden değerlendirme değeri artışı adı altında toplanması gerekir. Ancak, bir yeniden değerlendirme değeri artışı, aynı varlığın daha önce kâr ya da zarar ile ilişkilendirilmiş bulunan yeniden değerlendirme değeri azalışını tersine çevirdiği ölçüde gelir olarak muhasebeleştirilir. Bir maddi duran varlık kalemine ilişkin öz kaynak hesap grubundaki yeniden değerlendirme değeri artışı, ilgili varlık finansal durum tablosu (bilanço) dışı bırakıldığında doğrudan geçmiş yıl kârlarına aktarılabilir. Aynı husus varlığın kullanımdan çekilmesi veya elden çıkarılması durumunda da geçerli olabilir<sup>241</sup>.

### **353.2 Maddi Duran Varlıklarda Amortisman**

Bir maddi duran varlık kaleminin, toplam maliyetine oranla önemli bir maliyeti olan her bir parçası ayrı ayrı amortisman tabi tutulur<sup>242</sup>.

Bir işletme, maddi duran varlık kaleminin başlangıçta muhasebeleştirilmiş olan tutarını, önemli parçalara ayırır ve her bir parçayı ayrı olarak amortisman tabi tutar. Örneğin, bir uçağın gövdesi ve motoru ister mülkiyete, ister finansal kiralamaya konu olsun, her ikisine de ayrı ayrı amortisman ayırmak uygun olabilir. Benzer bir şekilde, bir işletme, kiraya veren konumunda olduğu faaliyet kiralamasıyla ilgili olarak maddi duran varlık edinmişse, söz konusu kalemin maliyetine yansıtılan ve

---

<sup>240</sup> TMSK, a.g.e., s.521-522.

<sup>241</sup> TMSK, a.g.e., s.523.

<sup>242</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 43.

Erişim: 11.09.2008 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

piyasa koşullarına göre elverişli olan ya da olmayan kiralama sürelerine atfedilebilir tutarların ayrı ayrı amortismanına tabi tutulması uygun olabilir<sup>243</sup>.

Dönemin amortisman gideri genel olarak gelir tablosunda muhasebeleştirilir. Ancak, bazı durumlarda varlığa ilişkin gelecekteki ekonomik faydalar diğer varlıkların üretiminde kullanıldığında, amortisman gideri diğer varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturur ve defter değerine dahil edilir. Örneğin, üretim tesisi ve ekipmanlarının amortismanı stokların dönüştürme maliyetine dahil edilir.<sup>244</sup>.

### **353.3 Maddi Duran Varlıkların Amortismanına Tabi Tutarı ve Amortisman Dönemi**

Bir varlığın amortismanına tabi tutarı, yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılır<sup>245</sup>.

Bir varlığın kalıntı (hurda) değeri ve yararlı ömrü en azından her hesap dönemi sonunda gözden geçirilerek, beklentilerin önceki tahminlerden farklı olması durumunda, değişiklikler TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebe tahmininde değişiklik olarak muhasebeleştirilir<sup>246</sup>.

Standarta göre maddi duran varlıkların amortismanına tabi tutarları esas itibariyle maliyet değerleridir. Bununla birlikte, maddi duran varlıkların kalıntı (hurda) değerleri söz konusu ise amortismanına tabi tutarın belirlenmesinde kalıntı (hurda) değerinin maliyet veya maliyet yerine geçen değerden düşülmesi gerekmektedir<sup>247</sup>.

Bir varlığın kalıntı (hurda) değeri varlığın defter değerine eşit ya da daha fazla bir tutara yükselebilir. Bu durumda, varlığın amortisman gideri, kalıntı (hurda) değeri

---

<sup>243</sup> Hüseyin Fırat, “Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi”, **Ankara SMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 02-06 Mart 2008, s.116.

<sup>244</sup> Fırat, a.g.e., s.116.

<sup>245</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 50.

Erişim: 18.04.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>246</sup> Fırat, a.g.e., s.116.

<sup>247</sup> Beyhan Marşap, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”, **Ankara SMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 02-06 Mart 2008, s. 139.

sonradan varlığın defter değerinin altında bir değere düşene kadar sifıra eşit olur<sup>248</sup>. Örneğin, 50.000 TL'ye alınan bir makinenin ekonomik ömrü 5 yıl ve bu makinenin hurda değeri 5.000 TL ise, söz konusu makine için normal amortisman yöntemine göre her yıl 9.000 [(50.000-5.000)/5] TL amortisman ayrılır. 5. Yılın sonunda makinenin hurda değeri 15.000 TL'ye yükselmişse; bu durumda makineye 4 yıl amortisman ayrıldığı için 5. Yılın sonunda birikmiş amortismanı 36.000 TL olacaktır. Makinenin maliyeti de 50.000 TL idi. 5. yılın sonunda makinenin defter değeri 14.000 (50.000 – 36.000) TL olur. Hurda değeri 15.000 TL'ye yükseldiği için 5. yılda makineyle ilgili amortisman hesaplanmaz.

Bir varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin, yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlar. Bir varlığın amortismanı, ilgili varlığın TFRS 5 uyarınca satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılma (veya satış amaçlı elde tutulan varlık olarak sınıflandırılan bir gruba dahil edilme) tarihi veya varlığın finansal durum tablosu dışı bırakıldığı tarihin erken olanında durdurulur. Bu yüzden amortisman ayırma işlemi, varlık tamamen itfa olmadıkça, atıl kaldığında ya da kullanımdan kaldırıldığında durmaz. Ancak, üretim miktarı amortisman yöntemi uygulanırken, amortisman gideri üretim olmadığı zamanlarda sıfır olabilir<sup>249</sup>.

Bir varlığın yararlı ömrünün belirlenmesinde aşağıdaki faktörler dikkate alınır<sup>250</sup>:

- Varlığın işletme tarafından beklenen kullanımı ve başka bir yönetim grubu tarafından etkin olarak yönetilip yönetilmeyeceği,
- Varlık için karakteristik ürün hayat çemberi ve benzer şekilde kullanılan, benzer varlıkların faydalı ömürlerine ilişkin bilgiler,
- Teknik, teknolojik, ticari ve diğer türdeki eskimeler,
- Varlığın faaliyet gösterdiği endüstrinin istikrarı ve varlığın çıktısı olan ürün ve hizmetler için pazarda meydana gelen talep dalgalanmalar,

<sup>248</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 54. Erişim: 04.06.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>249</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 55.

Erişim: 06.06.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>250</sup> Başak Ataman Akgül, "Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin İAS 38 ile İFRS 3 Standardında yer alan düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması", **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, Sayı: 25, Ocak 2005, s.42.

- Rakipler ve potansiyel rakiplerden gelmesi beklenen hareketler,
- Varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik faydanın elde edilmesi için gerekli bakım onarım harcamalarının seviyesi ve işletmenin bu seviyedeki harcamaları yapabilirliliği ve bu harcamaları yapma isteği,
- Varlığın faydalı ömrünün, işletmenin diğer varlıklarının faydalı ömrüne bağımlı olup olmadığı.

Arsa ve binalar birlikte alındıklarında dahi ayrılabilir maddi duran varlıklardır ve ayrı olarak muhasebeleştirilirler. Taş ocakları ve toprak doldurmak için kullanılan alanlar gibi bazı istisnalar hariç olmak üzere, arsaların sınırsız yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulmazlar. Binaların sınırlı yararlı ömrü vardır ve bu nedenle amortismanına tabi tutulurlar. Bir binanın üzerinde bulunduğu arsanın değerindeki artış binanın amortismanına tabi tutarını etkilemez<sup>251</sup>. Çünkü, arsa ayrı, bina ayrı amortismanına tabi tutulur.

#### **353.4 Maddi Duran Varlıkların Amortismanlarının Hesaplanmasında Kullanılan Yöntemler**

Maddi duran varlıkların amortismanlarının hesaplanmasında kullanılan amortisman yöntemi, varlığın gelecekteki ekonomik yararları ile ilgili olarak işletme tarafından uygulanması beklenen tüketim modelini yansıtır<sup>252</sup>.

Bir varlığa uygulanan amortisman yöntemi en azından, her hesap döneminin sonunda gözden geçirilir. Varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim modelinde önemli bir değişiklik olması durumunda yöntem, değişmiş olan modeli yansıtacak şekilde değiştirilir. Böyle bir değişiklik, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı uyarınca muhasebe tahminindeki bir değişiklik olarak muhasebe kayıtlarına geçirilir<sup>253</sup>.

Bir varlığın amortismanına tabi tutarını yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtmak için çeşitli amortisman yöntemleri kullanılabilir. Bu yöntemler doğrusal

---

<sup>251</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 58. Erişim: 13.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>252</sup> TMSK, a.g.e., s.527.

<sup>253</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 61.

Erişim: 09.11.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

amortisman yöntemi, azalan bakiyeler yöntemi ve üretim miktarı yöntemleri olarak üçe ayrılır. İşletme, varlığın gelecekteki ekonomik yararlarının beklenen tüketim biçimini en çok yansıtan yöntemi seçer. Seçilen yöntem gelecekteki ekonomik yararların beklenen tüketim biçiminde bir değişiklik olmadıkça dönemden döneme tutarlı olarak uygulanır<sup>254</sup>. Söz konusu yöntemler aşağıda ayrı başlıklar olarak ele alınmıştır.

### **Doğrusal Amortisman Yöntemi**

Varlığın kalıntı (hurda) değeri değişmediği sürece, amortisman giderinin yararlı ömrü boyunca sabit olduğu yöntemdir. Bu yöntemde varlığın yıllık amortismanı, kalıntı (hurda) değerinin düşülmesinden sonra kalan maliyeti üzerinden hesaplanmaktadır<sup>255</sup>. Örneğin, bir makinenin maliyeti 30.000 TL, ekonomik ömrü 5 yıl ve kalıntı değeri 5.000 TL ise, normal amortisman yöntemine göre, bu makine ile ilgili her yıl 5.000 [(30.000 – 5.000)/5] TL amortisman ayrılır.

### **Azalan Bakiyeler Amortisman Yöntemi**

Bu yöntemde amortisman gideri ilk yıllarda daha fazla olur, daha sonraki yıllarda hesaplanan amortisman gideri azalarak devam eder<sup>256</sup>. Azalan bakiyeler amortisman oranı normal amortisman oranının iki katıdır. Vergi Usul Kanunu'nda bu oranının %50'yi geçemeyeceği belirtilmiş, ancak standartta böyle bir açıklama mevcut değildir. Buradan anlaşıldığına göre, normal amortisman oranı %60 da olsa, amortisman bu orana göre hesaplanabilir.

### **Üretim Miktarı Yöntemi**

Beklenen kullanım ya da üretim miktarı üzerinden amortisman ayrılır<sup>257</sup>. Yani, varlık üretim yaptıkça amortisman ayrılır. Üretim durduğunda amortisman ayırma işlemi de durur.

Örneğin, bir makine 50.000 TL'ye alınsın, bu makinenin ekonomik ömrü boyunca 100.000 kg mamul üreteceği tahmin edilsin. Makineyle ilgili kg başına 0,50

---

<sup>254</sup> TMSK, a.g.e., s.527.

<sup>255</sup> TMSK, a.g.e., s.527.

<sup>256</sup> TMSK, a.g.e., s.527.

<sup>257</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 62.

Erişim: 05.01.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

(50.000/100.000) TL amortisman ayrılır. Söz konusu makineyle alındığı yıl 5.000 kg mamul üretilmişse, o yıl ayrılacak amortisman tutarı 2.500 (50.000 x 050) TL olur. Makine herhangi bir yılda üretim yapmazsa, bu makine ile ilgili amortisman ayrılmaz.

### **353.5 Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü**

Bir maddi duran varlığın defter değeri geri kazanılabilir değerini geçmesi durumunda o duran varlık için karşılık ayrılır. Bir maddi duran varlık kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenmesinde, “TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü” Standardı hükümleri uygulanır. Bu standart bir işletmenin varlığın defter değerinin nasıl gözden geçirileceğini, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının nasıl belirleneceğini ve değer düşüklüğü zararının ne zaman muhasebeleştirileceği ya da iptal edileceğini belirler<sup>258</sup>. Değer düşüklüğü basit bir örnekle şöyle açıklanabilir: bir duran varlığın maliyeti 100.000 TL, birikmiş amortismanı 40.000 TL ve geri kazanılabilir değeri de 55.000 TL ise varlığın defter değeri 60.000 (100.000 – 40.000) TL olarak hesaplanır. Bu tutar geri kazanılabilir tutar olan 55.000 TL’yi aştığı için söz konusu duran varlıkla ilgili 5.000 (60.000 – 55.000) TL karşılık ayrılır.

### **353.6 Maddi Duran Varlıkları Finansal Durum Tablosu Dışı Bırakma**

Bir maddi duran varlığın defter değeri, duran varlık elden çıkarıldığında veya kullanımından ya da elden çıkarılmasından gelecekte ekonomik yarar beklenmediği durumlarda finansal durum tablosu dışı bırakılır.<sup>259</sup>

Bir maddi duran varlığın finansal durum tablosu dışı bırakılmasından doğan kazanç veya kayıp ilgili kalem bilanço dışı bırakıldığında (TMS 17 Kiralama İşlemleri Standardı kapsamında, farklı şekilde satış ve geri kiralama işlemi gerektirmedikçe) gelir tablosu ile ilişkilendirilir. Kazançlar, hasılat olarak sınıflandırılmaz. Ancak, bir işletme başkalarına kiralanmak amacıyla elinde bulundurmakta olduğu maddi duran varlıklarını normal faaliyet akışı içerisinde düzenli olarak satmakta ise, bu gibi varlıkların kiralanma amacı sona erdiği ve ilgili varlıklar satış amaçlı elde tutulan

<sup>258</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 63.

Erişim: 05.01.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>259</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 67.

Erişim: 05.01.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)



varlık haline geldiğinde, bu varlıkları defter değerleri üzerinden stoklara aktarır. Örneğin, maliyeti 200.000 TL, birikmiş amortismanı 120.000 TL olan bir bina satış amaçlı elde tutulmaya karar verildiğinde, 153 Ticari Mallar hesabı 80.000 TL ve duran varlığın birikmiş amortismanlarının kaydedildiği 257 Birikmiş Amortismanlar hesabı 120.000 TL borçlandırılır. Bunun karşılığında 252 Binalar Hesabı 200.000 TL alacaklandırılır. Sözü edilen varlıkların satışından elde edilen tutar, “TMS 18 Hasılat” Standardı uyarınca hasılat olarak muhasebeleştirilir<sup>260</sup>.

Bir maddi duran varlık kaleminin elden çıkarılması nedeniyle ortaya çıkan alacaklar başlangıçta gerçeğe uygun değeri ile muhasebeleştirilir. Eğer ilgili kalem için yapılan ödeme ertelenmişse, alınan tutar başlangıçta peşin fiyat eşdeğeri ile muhasebeleştirilir. Oluşan alacağın nominal değeri ile peşin fiyat eşdeğeri arasındaki fark, TMS 18 Hasılat Standardına uygun olarak alacak üzerindeki bileşik getiriye yansıtacak şekilde faiz geliri olarak finansal tablolara yansıtılır<sup>261</sup>. Örneğin, peşin değeri 70.000 TL olan bir makine 4 ay vadeli olarak 80.000 TL’ye satılmışsa, 253 Makine Tesis Cihazlar hesabı 70.000 TL alacaklanır, aradaki fark olan 10.000 TL ise 642 Faiz Gelirleri hesabının alacağına kaydedilir.

### **36 UMS 18/TMS 18 Hasılat Standardı**

Hasılat bütün işletmelerde önemli paya sahiptir. Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması sonucunda işletmelerin hasılatları da farklılaşmaktadır. Vergi mevzuatına göre bulunan hasılat, standartlara göre bulunan hasılattan daha fazla ya da az çıkabilmektedir. Bu yüzden hasılat standardı işletmelerin mali tablolarını etkilemesi açısından büyük öneme sahiptir.

Bu Standardın amacı; belirli tipteki işlemlerden ve olaylardan elde edilen hasılat ile ilgili muhasebe işlemlerini açıklamaktır.

---

<sup>260</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 68.

Erişim: 12.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>261</sup> TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı, Paragraf 72.

Erişim: 12.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

Bu standart, mal satışları, hizmet sunumları ve işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleriyle ilgili işlem ve olaylardan kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır<sup>262</sup>.

Mallar, satış amacıyla işletme tarafından üretilen mamulleri ve bir perakendeci tarafından satın alınan emtia gibi işletme tarafından tekrar satmak üzere satın alınan ticari malları veya satış amaçlı elde tutulan arsa ve diğer gayrimenkulleri kapsar<sup>263</sup>.

Hizmet sunumu; üzerinde anlaşmaya varılmış sözleşmeye bağlı bir işin taraflarca belirlenmiş sürede işletme tarafından yapılmasını içerir. Hizmetler bir veya birden çok dönem içinde sunulabilir. Hizmetlerin sunumuyla ilgili, proje yöneticileri ve mimarların sunduğu hizmetler gibi, bazı sözleşmeler doğrudan inşaat sözleşmeleri ile ilgilidir. Bu sözleşmelere bağlı olarak ortaya çıkan hasılat bu standart kapsamında değil de, "TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardında belirlenmiş olan inşaat sözleşmelerine yönelik hükümler kapsamında değerlendirilir<sup>264</sup>.

Finansal kiralama sözleşmeleri, öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler, "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" kapsamındaki sigorta poliçeleri, finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması, diğer dönen varlıkların değerindeki değişimler, tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimler, tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması ve madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat bu standart kapsamında değildir<sup>265</sup>. Çünkü, bu sayılan işlemlerin her birinin ait olduğu standart bulunmaktadır.

Hasılat kavramı, işletmelerin türleri ve faaliyetlerine bakılmaksızın, her türlü işletme faaliyetleri kapsamında elde edilecek gelirleri için kullanılacak nitelikte geniş bir içeriğe sahiptir. Standart, hasılat kavramını, "ortakların sermayeye katkıları dışında, öz kaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden

---

<sup>262</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 1.

Erişim: 12.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>263</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 3.

Erişim: 16.06.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>264</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 4.

Erişim: 16.06.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>265</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 6.

Erişim: 16.06.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

elde edilen brüt ekonomik fayda tutarıdır.” biçiminde tanımlamıştır. Bu tanım esas alındığında hasılatla ilgili şu açıklamalar yapılabilir<sup>266</sup>.

- Hasılat, işletmenin gerçekleştirdiği bir işlem nedeniyle kendi lehine aldığı bir tutardır. İşletmenin kendisine ait olmayan fakat işletme için emanet niteliği taşıyan tutarlar hasılat olarak değerlendirilemez. Örneğin işletmenin hasılatın bir unsuru gibi tahsil ettiği KDV, Gelir Vergisi gibi vergiler hasılat değildir.
- Hasılat, işletme için bir ekonomik faydayı ifade eder. İşletme amacına uygun faaliyetler yaparak kârını arttırmak ister. Hasılat bu anlamda kâr elde etmenin en önemli aracıdır.
- Hasılat, işletmenin olağan faaliyetlerinden elde edilen tutardır. İşletmenin esas faaliyeti, olağan faaliyettir. Ayakkabı ticareti ile uğraşan işletmenin hasılatı, ayakkabı satışlarından oluşur. Ancak, olağan faaliyetler işletmenin esas faaliyeti ile de sınırlı değildir. İşletmenin mal ve hizmet satışları ile işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri de olağan faaliyetler kapsamında değerlendirilir. Örneğin, atıl duran bir binanın kiraya verilmesi sonucu elde edilen tutar da hasılat olarak değerlendirilir.
- Hasılat, genellikle işletmenin öz kaynaklarını artırır. Ancak bu durum her zaman geçerli bir kural değildir. Zira, muhasebede gerçekleştirilen her hasılat kaydı, öz kaynakta artışa neden olmaz. İşletme için maliyetinden daha düşük bedelle satılan mal ve hizmetler, öz kaynakta artışa değil, azalışa neden olurlar. Ancak bu nitelikteki satış bedelleri de, işletme için bir hasılatır. Örneğin, maliyeti 50.000 TL olan bir mal 45.000 TL’ye satıldığında 45.000 TL hasılat elde edilmiş olur. Ancak, aslında elde edilen bu hasılat öz sermayenin 5.000 (50.000 – 45.000) TL azalmasına neden olmaktadır.

Aşağıda belirtilen kaynaklardan ortaya çıkan hasılat, bu standart kapsamına dahil değildir<sup>267</sup>:

---

<sup>266</sup>Erdoğan Arslan, “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi”, **Ankara SMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 02-06 Mart 2008, s.164-165.

<sup>267</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 6.

Erişim: 20.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

- Finansal kiralama sözleşmeleri ile ilgili hasılat,
- Öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırımlardan sağlanan temettüler,
- "TFRS 4 Sigorta Sözleşmeleri" kapsamındaki sigorta poliçeleri ile ilgili hasılatlar,
- Finansal varlık veya finansal yükümlülüklerin gerçeğe uygun değerindeki değişimler veya bunların elden çıkarılması ile ilgili hasılatlar,
- Diğer dönen varlıkların değerindeki değişimlerden ortaya çıkan hasılatlar,
- Tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıkların ilk defa muhasebeleştirilmesi veya gerçeğe uygun değerindeki değişimlerden dolayı ortaya çıkan hasılatlar,
- Tarımsal ürünlerin ilk defa kayda alınması ile ilgili hasılatlar,
- Madencilik faaliyetlerinden elde edilen hasılat.

Yukarıda sayılan her işleme ait bir muhasebe standardı bulunmaktadır.

### **360 Hasılatın Ölçülmesi**

Bir işlemde gerçekleşen hasılat tutarı, genellikle işletme ile varlığın alıcısı veya kullanıcısı arasındaki anlaşma ile belirlenir. Hasılat, işletme tarafından uygulanan ticari iskontolar ve miktar indirimleri de göz önünde tutularak, alınan veya alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür<sup>268</sup>. Gerçeğe Uygun Değer, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutarı ifade eder.

Çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarını ifade eder. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği

---

<sup>268</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 10.

Erişim: 20.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir. Emsal faiz oranı, benzer kredi derecelendirmesine sahip bir işletmenin benzer finansal araçları için geçerli olan faiz oranı veya finansal aracın nominal değerini ilgili mal veya hizmetin nakit satış fiyatına indirgeyen faiz oranı olarak tespit edilebilir<sup>269</sup>.

Mal veya hizmetlerin benzer özelliklere ve değere sahip mal ya da hizmetlerle değiştirilmesi veya vadeli takasa (swap) konu edilmesi, hasılat yaratıcı işlem olarak değerlendirilmez. Belli yerleşim bölgesindeki talebi zamanında karşılamak üzere farklı yerlerdeki petrol ve süt ürünleri gibi stoklarını değiştiren veya vadeli takasa konu eden satıcılarda bu duruma sıkça rastlanır. Birbirinden farklı mal veya hizmetlerin değiştirilmesinde, takas hasılat yaratıcı bir işlem olarak değerlendirilir. Bu durumda hasılat, alınan mal veya hizmetlerin gerçeğe uygun değerinden transfer edilen nakit ve nakit benzerleri tutarının düşülmesi suretiyle hesaplanır<sup>270</sup>. Örneğin, bilgisayar üretim yapan bir işletme, gerçeğe uygun değeri 2.000 TL'lik bir bilgisayar vererek, gerçeğe uygun değeri 2.500 TL olan bir yazar kasa almışsa, burada 500 (2.500 – 2.000) TL hasılat gerçekleşmiş olur.

### **361 Hasılatın Gerçekleşme Zamanı**

Mal satışına ilişkin hasılat, aşağıdaki tüm koşullar yerine geldiğinde gerçekleşmiş sayılır<sup>271</sup>:

- İşletmenin malların sahipliği ile ilgili önemli risk ve getirileri alıcıya devretmiş olması,
- İşletmenin satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolü veya sahipliğin genel olarak gerektirdiği şekilde bir yönetim etkinliğini sürdürmemesi,
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletmece elde edilmesinin muhtemel olması,

---

<sup>269</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 11.

Erişim: 20.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>270</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 12.

Erişim: 22.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>271</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 14.

Erişim: 23.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

- İşleme ilişkin yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

İşletmenin, sahiplikle ilgili önemli riskleri taşımaya devam etmesi durumunda, bu işlem bir satış değildir ve hasılat olarak muhasebeleştirilmez. Bir işletme sahiplikle ilgili önemli riski çeşitli şekillerde taşıyabilir. İşletme aşağıdaki durumlarda sahiplikle ilgili önemli risk ve yararları taşımaya devam eder<sup>272</sup>:

- İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması,
- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması,
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması,
- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

Hasılat ancak işleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması durumunda finansal tablolara yansıtılır. Bazı durumlarda bu, tahsilat yapılana veya bir belirsizlik ortadan kaldırılana kadar mümkün olmayabilir. Örneğin yabancı bir ülkede yapılan satışta, yetkili otoritenin mal bedelinin yurt dışına transferine izin vermesi konusunda belirsizlik olabilir. İzin verildiğinde belirsizlik ortadan kalkar ve hasılat finansal tablolara yansıtılır. Daha önce finansal tablolara yansıtılmış olan hasılat tutarının tahsil edilebilirliği konusunda bir belirsizliğin ortaya çıkması durumunda, tahsil edilemeyen veya tahsil edilebilme olasılığı muhtemel olmaktan çıkan tutar, başlangıçta muhasebeleştirilen hasılatın düzeltilmesi yerine, gider olarak finansal tablolara yansıtılır<sup>273</sup>.

---

<sup>272</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 16.

Erişim: 25.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>273</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 18.

Erişim: 25.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

### 362 Hizmetlerin Sunumu

Hizmet sunumuna ilişkin bir işlemin sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilebildiği durumlarda, işlemle ilgili hasılat işlemin raporlama dönemi sonu itibariyle tamamlanma düzeyi dikkate alınarak finansal tablolara yansıtılır. Aşağıdaki koşulların tamamının varlığı durumunda, işleme ilişkin sonuçların güvenilir biçimde tahmin edilebildiği kabul edilir<sup>274</sup>:

- Hasılat tutarının güvenilir şekilde ölçülebilmesi,
- İşleme ilişkin ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- Raporlama dönemi sonu itibariyle işlemin tamamlanma düzeyinin güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- İşlem için katlanılan maliyetler ile işlemin tamamlanması için gereken maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

İşlemin tamamlanma düzeyi dikkate alınarak hasılatın kayda alınmasına tamamlanma yüzdesi yöntemi denir. Bu yöntemle göre hasılat, hizmetlerin sunulduğu dönemlerde finansal tablolara yansıtılır. Hasılatın bu yöntemle göre muhasebeleştirilmesi bir dönemde yapılan hizmet ve performansı hakkında yararlı bilgiler sağlar."TMS 11 İnşaat Sözleşmeleri" Standardı da hasılatın bu esasa göre muhasebeleştirilmesini öngörmektedir<sup>275</sup>.

İşlemin başlangıç evrelerinde, işlem sonucunun güvenilir biçimde tahmin edilememesi sıkça karşılaşılan bir durumdur. Ancak işletmenin katlanılmış işlem maliyetlerini geri kazanması muhtemel olabilir. Bu nedenle hasılat, ancak geri kazanılabileceği beklenen katlanılmış maliyetler tutarında finansal tablolara yansıtılır. İşlem sonucu güvenilir biçimde tahmin edilemediğinden finansal tablolara kâr yansıtılmaz<sup>276</sup>.

---

<sup>274</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 20.

Erişim: 25.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>275</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 21.

Erişim: 25.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>276</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 27.

Erişim: 25.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

### 363 Faiz, İsim Hakları ve Temettüler

İşletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakları ve temettü gelirleri aşağıdaki koşulların bulunması durumunda hasılat olarak kabul edilip finansal tablolara yansıtılır<sup>277</sup>;

- İşlemlerle ilgili ekonomik yararların işletme tarafından elde edilmesinin muhtemel olması,
- Hasılat tutarının güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Hasılat aşağıdaki esaslar çerçevesinde finansal tablolara yansıtılır<sup>278</sup>:

- Faiz, "TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme" Standardında belirlenen etkin faiz yöntemine göre muhasebeleştirilir,
- İsim hakları; ilgili sözleşmenin özü dikkate alınarak, tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilir,
- Temettüler; hissedarların tahsil etme hakları ortaya çıktığında finansal tablolara yansıtılır.

### 37 UMS 23/TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı

Günümüzde rekabetin hızla artması küreselleşmenin yaygınlaşmasından dolayı işletmeler, yatırım yapmak için daha çok borçlanmayı tercih etmektedirler. Dolayısıyla borçlanmadan dolayı da faiz ödemektedirler. Ödenen faizlerden dönem gideri olarak kaydedilecek tutar, Vergi Usul Kanunu ve uluslararası muhasebe standartları açısından farklılık göstermektedir. Bu farklılığın ortaya konması ve giderlerin faaliyet sonucuna etkisi açısından bu standardın incelenmesi önem arz etmektedir.

Bu standartta temel ilke, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri bu varlığın maliyetinin bir parçasını oluşturması, diğer borçlanma maliyetlerinin gider olarak muhasebeleştirilmesidir.

---

<sup>277</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 29.

Erişim: 26.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>278</sup> TMS 18 Hasılat Standardı, Paragraf 30.

Erişim: 26.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)



İşletmeler, borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesinde bu Standardı uygularlar.

**Borçlanma maliyetleri:** Bir işletme tarafından borçlanılan fonlarla ilgili olarak katlanılan faiz, kur farkları, komisyon ve benzeri giderler borçlanma maliyetini oluşturur<sup>279</sup>.

Borçlanma maliyetleri arasında aşağıdakiler sayılabilir<sup>280</sup>:

- “TMS 39 Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçme” Standardında tanımlanan etkin faiz oranı yöntemi kullanılarak hesaplanan faiz gideri,
- "TMS 17 Kiralama İşlemleri" Standardı uyarınca finansal tablolara yansıtılan finansal kiralamalara ilişkin borçlanma maliyetleri,
- Yabancı para ile borçlanmalarda, faiz maliyetleri ile ilgili düzeltme olarak dikkate alındıkları ölçüde olmak üzere, kur farkları,
- Bankadaki hesap mevcudundan fazla çekilen paralar ile kısa ve uzun vadeli borçlanmalara uygulanan faizler,
- Borçlanmalarla ilgili iskonto ve primlerin itfaları,
- Borç anlaşmalarına ilişkin olarak katlanılan yan maliyetlerin itfaları.

**Özellikli varlıklar:** Amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektiren varlıklar, özellikli varlık statüsündedirler<sup>281</sup>.

Aşağıdakilerden herhangi biri koşullara bağlı olarak, özellikli varlık olabilir<sup>282</sup>:

- Stoklar,
- İmalat tesisleri,
- Enerji üretim tesisleri,
- Maddi olmayan duran varlıklar,

---

<sup>279</sup> Beyhan Marşap, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi”, **Mevzuat Dergisi**, Sayı:41, Mayıs 2001, s.8.

<sup>280</sup> Muhittin Bekler, “Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından değerlendirilmesi”, Erişim: 20.12.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=70&Itemid=92](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=70&Itemid=92)

<sup>281</sup> Marşap, a.g.e., s.9.

<sup>282</sup> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Paragraf 7.

Erişim: 30.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

- Yatırım amaçlı gayrimenkuller.

### **370 Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesi**

İşletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler<sup>283</sup>. Örneğin, bir gemi inşası için katlanılan borçlanma maliyetleri, TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı'na göre geminin amaçlandığı şekilde kullanıma ya da satışa hazır duruma getirilebilmesi uzun bir süreyi gerektirdiğinden dolayı geminin maliyetine eklenir.

### **371 Aktifleştirilebilir Borçlanma Maliyetleri**

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, özellikli varlıkla ilişkili harcamaların hiç yapılmamış olması durumunda ortaya çıkmayacak borçlanma maliyetleridir. Bir işletme, münhasıran bir özellikli varlığın elde edilmesi amacı ile borçlanmışsa, o varlıkla ilgili olan borçlanma maliyetleri kolaylıkla belirlenebilir<sup>284</sup>.

Bir işletmenin genel amaçlı olarak borçlandığı fonların bir kısmının, bir özellikli varlığın finansmanı için kullanıldığı durumlarda; aktifleştirilebilecek borçlanma maliyeti tutarı, ilgili varlığa ilişkin yapılan harcamalara uygulanacak bir aktifleştirme oranı yardımı ile belirlenir. Bu aktifleştirme oranı, özellikli varlık alımına yönelik yapılmış borçlanmalar hariç olmak üzere, işletmenin ilgili dönem süresince mevcut tüm borçlarına ilişkin borçlanma maliyetlerinin ağırlıklı ortalamasıdır. Bir dönem boyunca aktifleştirilen borçlanma maliyetlerinin tutarı, ilgili dönem boyunca oluşan borçlanma maliyetleri tutarını aşamaz<sup>285</sup>.

---

<sup>283</sup> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Paragraf 8.

Erişim: 11.03.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>284</sup> Süleyman Yükçü, M.Yılmaz İçerli ve Gülşah Uğurluel, "Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi", **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:184, Nisan 2008.

<sup>285</sup> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Paragraf 14.

Erişim: 12.03.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

### 372 Aktifleştirmenin Başlaması

İşletmelerce borçlanma maliyetlerinin bir özellikli varlığın maliyetinin parçası olarak aktifleştirilmesine, aktifleştirme koşullarının sağlandığı tarihte başlanır. Aşağıdaki koşulların tümü sağlandığında aktifleştirme işlemi başlar<sup>286</sup>:

- İşletme, varlık için harcama yaptığında,
- Borçlanma maliyetleri oluştuğunda,
- İşletme, ilgili varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlere başladığında.

Bir özellikli varlığa ilişkin harcamalar sadece; nakit ödeme, diğer varlıkların transferi veya faiz içeren yükümlülüklerin üstlenilmesini kapsar. Söz konusu varlıkla ilgili olarak tahsil edilen hakedişler ve devlet teşvikleri, özellikli varlığa ilişkin harcamalardan düşülür<sup>287</sup>. Örneğin, bir özellikli varlığın inşaatı için 150.000 TL harcanmışsa ve devlet bu varlık için 25.000 TL bağış yapmışsa, varlığın maliyeti 125.000 (150.000 – 25.000) TL olur.

### 373 Aktifleştirme İşlemine Ara Verilmesi

İşletmelerce bir özellikli varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesine yönelik faaliyetlere uzun süreli ara verilen dönemler boyunca oluşan borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine de ara verilir<sup>288</sup>.

Borçlanma maliyetleri, bir varlığın, amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin yapılmasına uzun süreli ara verildiği bir dönemde oluşabilir. Bu tür maliyetler kısmen tamamlanmış varlıkların elde tutulmasından kaynaklanan maliyetler olup, aktifleştirilmeleri mümkün değildir. Ancak, önemli teknik ve idari çalışmalara devam edildiği bir dönemde normal olarak borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. İşlemlerdeki geçici gecikmenin, varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli işlemlerin kaçınılmaz bir parçası olduğu durumlarda da borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine ara verilmez. Örneğin, bir stok kaleminin olgunlaşması için ihtiyaç

<sup>286</sup> Yükçü, İçerli ve Uğurluel, a.g.e.

<sup>287</sup> Yükçü, İçerli ve Uğurluel, a.g.e.

<sup>288</sup> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Paragraf 20. Erişim: 18.04.2009  
[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

duyulan ek süre boyunca veya yüksek su seviyesinin alışılabilir bir olay olduğu coğrafi bir bölgede yapılmakta olan bir köprünün inşaatının yüksek su seviyesi nedeniyle gecikmeye uğradığı ek süreler boyunca borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine devam edilir<sup>289</sup>.

### **374 Aktifleştirmenin Sona Ermesi**

Bir varlığın amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilmesi için gerekli tüm işlemler esas itibarıyla tamamlandığında, borçlanma maliyetlerinin aktifleştirilmesine son verilir<sup>290</sup>.

### **38 UMS 36/TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı**

Vergi Usul Kanunu'nda varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığı test edilmemektedir. Standartlarda ise varlıklar her yıl değer düşüklüğü testine tabi tutulmaktadır. Dolayısıyla varlıkların değeri düştüğü için işletmeler bu değer düşüklüklerini gider olarak kaydetmektedir. Bu yüzden, dönem kârında azalma meydana gelmektedir. Değer düşüklüklerinin dönem kârını ne oranda etkilediğinin ortaya konulması açısından bu standardın incelenmesi önem arz etmektedir.

Bu Standardın amacı; bir işletmenin, varlıklarının geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir değerden izlenmemesini garanti etmek amacıyla uygulanması gereken ilkeleri belirlemektir. Eğer bir varlığın defter değeri; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla ise, varlık değer düşüklüğüne uğramıştır ve değer düşüklüğü zararı için karşılık ayrılması gerekir<sup>291</sup>.

Bu Standart, stoklara, inşaat sözleşmelerinden kaynaklanan varlıklara, ertelenmiş vergi varlıklarına, çalışanlara sağlanan faydalardan kaynaklanan varlıklara veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış varlıklara (veya satış amaçlı elde tutulan olarak sınıflandırılmış elden çıkarılacak varlık gruplarına), finansal araçlara, yatırım amaçlı gayrimenkullere, tarımsal faaliyetlere, sigorta sözleşmelerine, uygulanmaz;

---

<sup>289</sup> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Paragraf 21.

Erişim: 16.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>290</sup> TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, Paragraf 22.

Erişim: 16.05.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>291</sup> Abbas Ali Mirza, Graham J. Holt ve Magnus Orrell, **IFRS International Accounting Financial Reporting Standards**, Hoboken, New Jersey, John Wiley&Sons.Inc. 2006, s.264.

çünkü bu varlıklara uygulanabilir konumdaki mevcut standartlar muhasebeleştirme ve ölçme kurallarını da içerir<sup>292</sup>.

Bu Standart, TMS 27 Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar Standardında tanımlanan bağlı ortaklıklar, TMS 28 İştiraklerdeki Yatırımlar Standardında tanımlanan iştirakler, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında tanımlanan duran varlıklar, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TMS 31 İş Ortaklıklarındaki Paylar Standardında tanımlanan iş ortaklıklarına uygulanır<sup>293</sup>.

Bu standartta yer alan bazı kavramlar TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı başlığı altında açıklandığı için burada tekrar açıklanmamıştır.

**Aktif Piyasa:** Piyasada ticareti yapılan malların homojen olduğu, normalde, bu malların her zaman için bir alıcısı ve satıcısı mevcut olduğu ve bu malların fiyatlarının kamuoyu tarafından öğrenilebildiği piyasadır<sup>294</sup>.

**Nakit Yaratan Birim:** Diğer varlıklardan veya varlık gruplarından sağlanan nakit girişlerinden büyük ölçüde bağımsız bir nakit girişi yaratan belirlenebilir en küçük varlık grubudur<sup>295</sup>.

Her bir raporlama dönemi sonu itibariyle, işletme, bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğini gösteren herhangi bir belirtinin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir belirtinin mevcut olması durumunda; söz konusu işletme, ilgili varlığın geri kazanılabilir tutarını tahmin eder<sup>296</sup>.

### **380 Değer Düşüklüğü Zararının Ölçülmesi Ve Muhasebeleştirilmesi**

Sadece ve sadece, bir varlığın geri kazanılabilir tutarının defter değerinden düşük olması durumunda, söz konusu varlığın defter değeri geri kazanılabilir tutarına indirgenir. Anılan indirgeme, bir değer düşüklüğü zararıdır<sup>297</sup>. Yani varlığın defter değeri geri kazanılabilir değerini aşıyorsa bu varlık için karşılık ayrılır.

---

<sup>292</sup> Mirza, Holt ve Orrell, A.g.e., s. 264.

<sup>293</sup> Mirza, Holt ve Orrell, a.g.e., s. 264.

<sup>294</sup> Mirza, Holt ve Orrell, a.g.e., s. 264.

<sup>295</sup> Mirza, Holt ve Orrell, a.g.e., s. 264.

<sup>296</sup> TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Paragraf 9. Erişim: 12.06.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

<sup>297</sup> TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Paragraf 59.

Varlık başka bir Standarda göre (örneğin "TMS 16 Maddi Duran Varlıklar" Standardındaki yeniden değerlendirme yöntemine göre) yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilmedikçe; değer düşüklüğü zararı derhal kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre yeniden değerlendirme değer azalışı olarak dikkate alınır<sup>298</sup>.

Yeniden değerlendirilmemiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı kâr veya zararda muhasebeleştirilir. Ancak, yeniden değerlendirilmiş bir varlığa ilişkin değer düşüklüğü zararı, aynı varlığın yeniden değerlendirme fazlası tutarını aşmadığı sürece doğrudan yeniden değerlendirme fazlasından düşülerek muhasebeleştirilir<sup>299</sup>.

Değer düşüklüğü zararının muhasebeleştirilmesinin ardından; ilgili varlığın kalıntı (hurda) değeri (eğer varsa) düşülmüş yeni defter değerinin kalan yararlı ömrü boyunca sistematik olarak dağıtılmasını sağlayacak şekilde, varlığa ilişkin amortisman tutarı (itfa payı) gelecek dönemlerde düzeltilir<sup>300</sup>.

Yeniden değerlendirilmiş bir varlığın değer düşüklüğü zararının iptali, doğrudan, yeniden değerlendirme fazlası adı altında özkaynağa alacak kaydedilir. Ancak, iptal edilen değer düşüklüğü zararının, yine aynı yeniden değerlendirilmiş varlık ile ilgili olarak daha önce kâr veya zararda muhasebeleştirilen değer düşüklüğü zararına isabet eden bölümü, kâr veya zararda muhasebeleştirilir<sup>301</sup>.

Bir değer düşüklüğü zararının iptal edilmesinden sonra, varlığın amortisman gideri (itfa payı), düzeltilmiş değeri ile kalıntı (hurda) değeri (eğer varsa) düşülmüş defter değerinin gelecek dönemlerde kalan yararlı ömrüne sistematik bir çerçevede dağıtılmasını sağlayacak şekilde düzeltilir<sup>302</sup>.

---

Erişim: 13.04.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)  
<sup>298</sup> TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Paragraf 60.

Erişim: 22.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)  
<sup>299</sup> TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Paragraf 61.

Erişim: 25.07.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)  
<sup>300</sup> TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Paragraf 63.

Erişim: 28.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)  
<sup>301</sup> TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Paragraf 120.

Erişim: 28.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)  
<sup>302</sup> TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, Paragraf 121.

Erişim: 28.08.2009 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

## 4 STANDARTLAR İLE VERGİ MEVZUATININ KARŞILAŞTIRILMASI

Bu bölümde çalışmada ele alınan standartlar, vergi mevzuatı ile karşılaştırılmış, standartlar ile vergi mevzuatı arasındaki farklılıklar ortaya koyulmuştur.

### 40 TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ile Vergi Mevzuatı Arasındaki Farklılıklar

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında yer alan mali tablolar farklılık göstermektedir. Bu farklılıklar aşağıda açıklanmıştır.

#### 400 Bilanço Açısından Farklılıklar

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan mali tablolar aşağıdaki gibidir<sup>303</sup>;

- Bilanço
- Gelir Tablosu
- Satışların Maliyeti Tablosu
- Fon Akım Tabloları
- Nakit Akım Tablosu
- Kâr Dağıtım Tablosu
- Öz Kaynaklar Değişim Tablosu

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, bu tablolardan, bilanço ve gelir tablosu dipnotları ve ekleri ile birlikte temel mali tabloları, diğerleri ise ek mali tabloları oluşturur.

Oysa TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı paragraf 2'ye göre temel mali tablolar olarak aşağıdaki mali tablolar kabul edilmektedir:

- Bilanço,
- Gelir tablosu,

---

<sup>303</sup> I Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Mali Tablolar İlkeleri, Erişim: 11.02.2010 <http://www.istanbulsmmmmodasi.org.tr/html.asp?id=3988>.

- Öz kaynak değişim tablosu,
- Nakit akış tablosu,
- Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar.

Görüldüğü gibi Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nin ek finansal tablo olarak kabul ettiği Öz kaynak Değişim Tablosu ve Nakit Akım Tablosu, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre temel finansal tablo olarak kabul edilmektedir. Bu durum, standartlara göre hazırlanan mali tabloların daha çok ilgili tarafları bilgilendirme amaçlı hazırlandığını göstermektedir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, bilançoyu finansal durum tablosu olarak adlandırmaktadır.

Mali tabloların tanımı açısından, vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında bir farklılık bulunmamaktadır.

Standartla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği arasında mali tabloların biçim ve içeriği açısından da farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar aşağıda açıklanmıştır.

1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre bilanço en azından aşağıdaki hesap gruplarını kapsamalıdır:

#### DÖNEN VARLIKLAR

1. Hazır Değerler
2. Menkul Kıymetler
3. Ticari alacaklar
4. Diğer Alacaklar
5. Stoklar
6. Gelecek Aylara Ait Gider ve Gelir Tahakkukları
5. Diğer Dönen Varlıklar

#### DURAN VARLIKLAR

1. Ticari Alacaklar
2. Diğer Alacaklar
3. Mali Duran Varlıklar



4. Maddi Duran varlıklar
5. Maddi Olmayan Duran Varlıklar
6. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar
7. Gelecek Yıllara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları
8. Diğer Duran Varlıklar

#### KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

1. Mali Borçlar
2. Ticari Borçlar
3. Diğer Borçlar
4. Alınan Avanslar
5. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler
6. Borç ve Gider Karşılıkları
7. Gelecek Aylara Gelir ve Gider Tahakkukları
8. Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

#### UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR

1. Mali Borçlar
2. Ticari Borçlar
3. Diğer Borçlar
4. Alınan Avanslar
5. Borç ve Gider Karşılıkları
6. Gelecek Yıllara Ait Gelir ve Gider Tahakkukları
7. Diğer Uzun vadeli Yabancı Kaynaklar

#### ÖZ KAYNAKLAR

1. Ödenmiş Sermaye
2. Sermaye Yedekleri
3. Kâr Yedekleri
4. Geçmiş Yıllar Karları
5. Geçmiş Yıllar Zararları
6. Geçmiş Yıl Kârı (Zararı)

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı paragraf 54'e göre, finansal durum tablosu (bilanço), en azından, aşağıda gösterilen hesap gruplarını kapsamalıdır:

1. Maddi duran varlıklar,

2. Yatırım amaçlı gayrimenkuller,
3. Maddi olmayan duran varlıklar,
4. Finansal varlıklar ((5), (8) ve (9) maddelerinde gösterilenler hariç),
5. Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar,
6. Canlı varlıklar,
7. Stoklar ,
8. Ticari ve diğer alacaklar,
9. Nakit ve nakit benzerleri,
10. Satılmak üzere elde tutulan varlıkların toplamı ile TFRS 5'e göre satılmak üzere elde tutulan ve elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan varlıkların toplamı,
11. Ticari ve diğer borçlar,
12. Karşılıklar,
13. Finansal borçlar ( (11) ve (12) maddelerinde gösterilenler hariç),
14. TMS 12'de tanımlandığı gibi, dönem vergisiyle ilgili borçlar ve varlıklar,
15. TMS 12'de tanımlandığı gibi, ertelenmiş vergi borçları ve ertelenmiş vergi varlıkları,
16. TFRS 5'e göre elden çıkarılacaklar grubuna dahil olan satılmak üzere elde tutulanlar olarak sınıflandırılan borçlar,
17. Öz kaynaklarda gösterilen kontrol gücü olmayan paylar (azınlık payları),
18. Ana şirketin ortaklarına ait çıkarılmış sermaye ve yedekler.

Standarda göre hazırlanan bilançoya göre varlıklar likit olmayandan daha likit olana göre de sıralanabilmektedir. Yani duran varlıklardan dönen varlıklara doğru bir sıralama söz konusu olabilmektedir. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde ise likit olandan likit olmayana yani dönen varlıklardan duran varlıklara doğru

sıralanmıştır. Buradan, duran varlıkları toplam varlıklar içinde büyük paya sahip olan üretim işletmelerinin, bilançoyu duran varlıklardan dönen varlıklara doğru (likit olmayandan likit olana) düzenleyebileceği sonucu çıkarılabilir.

Standarda göre hazırlanan bilançoda yer alan farklı kalemlerden bazıları şunlardır;

1. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
2. Finansal Varlıklar
3. Öz kaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımlar
4. Canlı varlıklar
5. Nakit ve Nakit Benzerleri
6. Ertelenmiş Vergi Varlıkları
7. Ertelenmiş Vergi Borçları
8. Azınlık Payları

#### **401 Gelir Tablosu Açısından Farklılıklar**

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan gelir tablosunun içeriği aşağıdaki gibidir:

##### **A – BRÜT SATIŞLAR**

1. Yurtiçi Satışlar
2. Yurtdışı Satışlar
3. Diğer Gelirler

##### **B – SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)**

1. Satıştan İadeler (-)
2. Satış İskontoları (-)
3. Diğer İndirimler (-)

##### **NET SATIŞLAR**

##### **C – SATIŞLARIN MALİYETİ (-)**

1. Satılan Mamuller Maliyeti (-)
2. Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)

3. Satılan Hizmet Maliyeti (-)

4. Diğer Satışların Maliyeti (-)

BRÜT SATIŞ KÂRI VEYA ZARARI

D. FAALİYET GİDERLERİ (-)

1. Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-)

2. Pazarlama, Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)

3. Genel Yönetim Giderleri (-)

FAALİYET KÂRI VEYA ZARARI

E – DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR

1. İştiraklerden Temettü Gelirleri

2. Bağlı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri

3. Faiz Gelirleri

4. Komisyon Gelirleri

5. Konusu Kalmayan Karşılıklar

6. Faaliyetle İlgili Diğer Gelir Ve Kârlar

F – DİĞER FAALİYETLERDEN OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR (-)

1. Reeskont Faiz Giderleri (-)

2. Komisyon Giderleri

3. Karşılık Giderleri (-)

4. Diğer Gider Ve Zararlar (-)

G – FİNANSMAN GİDERLERİ (-)

1. Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

2. Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)

OLAĞAN KÂR VEYA ZARAR

H – OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR

1. Önceki Dönem Gelir Ve Kârları

2. Diğer Olağandışı Gelir Ve Kârlar

I – OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)

1. Çalışmayan Kısım Gider Ve Zararları (-)

2. Önceki Dönem Gider Ve Zararları (-)

3. Diğer Olağandışı Gider Ve Zararlar (-)

DÖNEM KÂRI VEYA ZARARI

f) Dönem Kârı, Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-)

## DÖNEM NET KÂRI VEYA ZARARI

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının öngördüğü gelir tablosunun içeriği aşağıdaki gibidir<sup>304</sup>;

- a. Hâsılat
  - b. Finansman maliyetleri
  - c. Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının kâr veya zarar payları
  - d. Vergi gideri
- e. (i) Durdurulan faaliyetlere ilişkin vergi sonrası kâr ya da zarar ile
- (ii) Satış maliyeti düşülmüş gerçeğe uygun değer ölçülmesinde veya durdurulan faaliyetleri oluşturan elden çıkarılacak grup ya da grupların veya varlıkların elden çıkarılmasında muhasebeleştirilen vergi sonrası kazanç ya da zarar toplamını içeren tek bir tutar,
- f. Kâr veya zarar,
  - g. (h maddesinde belirtilen tutarlar hariç olmak üzere) niteliğine göre sınıflandırılan gerçekleşmemiş kâr ya da zarar bileşenlerinin her biri,
  - h. Öz kaynak yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilen iştirakler ve iş ortaklıklarının gerçekleşmemiş kâr veya zarar payları,
  - i. Toplam kapsamlı gelir.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre gelir tablosu iki yönetime göre düzenlenmektedir. Birincisi giderlerin çeşitliliği (niteliği) yöntemi, diğeri ise giderlerin fonksiyonu (satışların maliyeti) yöntemidir. Giderlerin çeşitliliği (niteliği) esasına göre gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmektedir,<sup>305</sup>

Hasılat

X

<sup>304</sup> TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 82.

Erişim: 12.02.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>305</sup> TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 102.

Erişim: 12.02.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

Diğer Gelirler	X
Mamul ve yarı mamul stoklarında değişim	X
Kullanılan hammadde ve diğer tüketim malları	X
Çalışanlara sağlanan fayda maliyetleri	X
Amortisman ve itfa giderleri	X
Diğer giderler	X
Toplam giderler	(X)
Vergi öncesi kâr	X

Giderlerin çeşitliliği yöntemine göre işletme, giderleri, kâr veya zararda niteliklerine göre (örneğin, amortisman, malzeme alışları, nakliye maliyetleri, çalışanlara sağlanan faydalar ve reklam maliyetleri) toplar ve bu giderleri işletmenin çeşitli fonksiyonlarına dağıtmaz. Bu yöntemin uygulanması giderlerin fonksiyonel sınıflamaya dağıtılması gerekmediği için kolay olabilir<sup>306</sup>.

Gelir tablosu analizlerinin ikinci biçimi giderlerin fonksiyonu veya “satışların maliyeti” yöntemidir. İşletme, giderleri, satışların maliyeti veya örneğin dağıtım veya yönetim faaliyetleri maliyetlerinin bir parçası olarak, fonksiyonlarına göre sınıflar. En azından, bu yöntemde satışların maliyeti diğer giderlerden ayrı olarak sunulmuş olur. Bu yöntem kullanıcılara giderlerin niteliğe göre sınıflanmasından daha tutarlı bilgi sağlar, fakat maliyetlerin fonksiyonlara paylaşılması ihtiyari dağıtımları ve ciddi değerlendirmeleri gerektirebilir. Giderlerin fonksiyonu (Satışların Maliyeti) yöntemine göre gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenmektedir<sup>307</sup>;

Hasılat	X
Satışların Maliyeti	(X)
Brüt Kâr	X
Diğer Gelir	X
Dağıtım Maliyetleri	(X)
Yönetim Giderleri	(X)
Diğer Giderler	(X)

<sup>306</sup>TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 102.

Erişim: 13.02.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

<sup>307</sup>TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, Paragraf 103.

Erişim: 13.02.2010 [http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145).

Vergi Öncesi Kâr X

## 402 Öz kaynak Değişim Tablosu Açısından Farklılıklar

1 No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan Öz kaynak Değişim Tablosunun şekli özet olarak aşağıdaki gibi gösterilir:

	<u>Önceki Yıl</u>	<u>Cari Yıl</u>
1. Ödenmiş Sermaye		
2. Sermaye Yedekleri		
3. Kâr Yedekleri		
4. Geçmiş Yıllar Karları		
5. Geçmiş Yıllar Zararları		
6. Geçmiş Yıl Kârı (Zararı)		

UMS 1/ TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı Paragraf 106'ya göre işletmelerin düzenleyecekleri Öz kaynak değişim tablosu aşağıdaki şekilde olacaktır:

1. Ana ortaklığın sahiplerine ve kontrol gücü olmayan paylarına (azınlık paylarına) ilişkin toplam tutarlarını ayrı olarak gösteren, döneme ilişkin toplam kapsamlı gelir,

2. Her bir öz kaynak bileşeni için, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerindeki Değişiklikler ve Hatalar Standardı'na göre muhasebeleştirilen, geçmişe yönelik uygulama ve düzeltmelerin etkileri,

3. Her bir öz kaynak bileşeni için aşağıdakilerden kaynaklanan değişiklikleri ayrı olarak gösteren, dönem başındaki ve sonundaki defter değeri arasındaki mutabakat:

- Kâr ya da zarar,
- Gerçekleşmemiş kâr ya da zararın her bir kalemi,

- Ortaklar tarafından yapılan katkıları ve ortaklara yapılan dağıtımları ayrı olarak gösteren ortaklarla bunların ortak olmaları nedeniyle ortaya çıkan işlemler ve kontrolün kaybedilmesiyle sonuçlanmayan bağlı ortaklıktaki ortaklık paylarındaki değişimler.

Yukarıdan da anlaşılacağı gibi, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde yer alan Öz kaynak değişim tablosu ile TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı'nda yer alan Öz kaynak değişim tablosu birbirinden farklıdır. Bu farklılıklar aşağıdaki şekilde açıklanabilir:

Finansal tabloların amacı açısından, vergi mevzuatı ile Türkiye Muhasebe Standartları arasında yaklaşım farklılığı bulunmaktadır. Vergi mevzuatında finansal tablolar vergi matrahının hesaplanması göz önünde bulundurularak düzenlenmekte, Türkiye Muhasebe Standartlarında ise, muhasebe bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacı dikkate alınarak finansal tablolar düzenlenmektedir. Diğer bir ifadeyle, finansal tablolar ilgili kişi ya da kurumları bilgilendirme amacı ile düzenlenmektedir<sup>308</sup>.

Nakit akış tabloları açısından farklılıklar, TMS 7 Nakit Akış Tablosu Standardında ele alınacağı için bu bölümde karşılaştırılmamıştır.

#### ***41 TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Mevzuatı Arasındaki Farklılıklar***

Bu başlık altında stoklar ve stokların maliyetini oluşturan unsurlar açısından farklılıklar ve stokların değerlemesi açısından farklılıklar ele alınmıştır.

#### **410 Stoklar ve Stokların Maliyetini Oluşturan Unsurlar Açısından Farklılıklar**

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, stoklar, işletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur.

Vergi Usul Kanunu'nun 195. Maddesinde, Stok, "satmak maksadiyle alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham Maddeler ve yardımcı malzeme dahildir". Şeklinde tanımlanmaktadır.

---

<sup>308</sup> Yıldız Özerhan Akbulut, "Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi", **Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu**, 02-06 Mart 2008, S.8.



TMS 2 Stoklar Standardı Paragraf 6'ya göre, Stoklar, olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan; ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemelerden oluşur.

Stokların tanımı, vergi mevzuatı ve Stoklar Standardında benzerlik göstermektedir.

Stokların Maliyetini oluşturan unsurlar bakımından vergi mevzuatı ile TMS 2 Stoklar Standardı arasında farklılıklar bulunmaktadır.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi uygulama Genel Tebliği'nde temel kavramlar kısmında yer alan maliyet esas kavramı, para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gerektiği ifade edilmiştir. Dolayısıyla, söz konusu tebliğ, stoklar elde edilene kadar; yani işletmeye gelene kadar gerçekleşen maliyetlerin stokların maliyetine dahil edileceğini belirtmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 275. Maddesinde stokların maliyetine giren unsurlar aşağıdaki şekilde açıklanmıştır;

- Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli,
- Mamule isabet eden işçilik,
- Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse,
- Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hisselerin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.)
- Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

TMS 2 Stoklar Standardı paragraf 10'a göre Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.

Stokların maliyetini oluşturan unsurlar açısından TMS 2 Stoklar Standardı ile vergi mevzuatı arasında fark bulunmamaktadır.

Ancak stokların satın alınmasında, borçlanma maliyetleri, vade farkları ve kur farkları konusunda farklılıklar bulunmaktadır.

I Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde tanımlanan maliyet esası kavramına bakıldığında, stoklar işletmeye gelene kadar yapılan bütün harcamaların stokların maliyetine ekleneceği anlaşılmaktadır. Ancak, stoklar işletmeye geldikten sonra, stoklarla ilgili giderlerin stokların maliyetine mi kaydedileceği yoksa, dönem gideri mi yazılacağı konusunda bir bilgi verilmemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 238. Sayılı tebliğine göre, emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili buldukları yıllarda gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre, işletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri faiz ve komisyon giderlerinden dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu bulunmamaktadır. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

Borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine dahil edildiği sınırlı koşulları TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardında belirlenmiştir. Söz konusu standardın 8. Paragrafında, "işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler" açıklaması yer almaktadır. TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardının 5. paragrafında, "amaçlanan kullanıma veya satışa hazır duruma getirilebilmesi zorunlu olarak uzun bir süreyi gerektiren varlıklar" olarak tanımlanmıştır. Bu tanıma göre stoklar özellikli varlık olmadıkları için, stoklar elde edilirken ve elde edildikten sonra katlanılan

borçlanma maliyetleri, kur farkları, stokların maliyetine dahil edilmeyip dönem gideri olarak yazılması gerekmektedir.

TMS 2 Stoklar standardı paragraf 18'e göre, bir işletme stokları vadeli ödeme koşuluyla almış olabilir. Anlaşma, peşin alım fiyatı ile ödenen fiyat arasında bir fark olan finansman unsuru içerdiği takdirde, bu unsurlar finanse edildiği dönemde faiz gideri olarak muhasebeleştirilir.

Stokların elde edilmesinden sonra ortaya çıkan vade farkları, kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin Vergi Usul Kanunu'na göre stokların maliyetine eklenmesi isteğe bağlı olmakta. Yani işletmeler isterlerse söz konusu farkları stokların maliyetine ekleyebilmekteler veya dönem gideri olarak yazabilmekteler. Ancak TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, stoklarla ilgili vade farkları, kur farkları ve borçlanma maliyetlerini doğrudan dönem gideri olarak yazılmasını öngörmektedir.

#### **411 Stokların Değerlemesi Açısından Farklılıklar**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Vergi Usul Kanunu ve TMS 2 Stoklar Standardında stoklar ilk alındıklarında maliyet değeri ile değerlendirilmektedir. Yani satın alma maliyeti açısından bir farklılık bulunmamaktadır.

Farklılık satın alındıktan sonraki dönemde stokların değerlemesinde ortaya çıkmaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde stokların satın alındıktan sonra nasıl değerlendirileceği belirtilmemiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 274. Maddesine göre, emtia (stok), maliyet bedeliyle değerlendirilir. Emtianın maliyet bedeline nazaran değerlendirme günündeki satış bedelleri %10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir.

TMS 2 Stoklar Standardı paragraf 9'a göre, stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilir.

Vergi Usul Kanunu 275. Maddesine göre, sabit giderler mamul maliyetine üretim faaliyetlerinin tam kapasitede olacağı varsayımına dayanarak yüklenir. Yani üretimde hiçbir aksamının olmayacağı varsayılarak sabit giderler, mamulün maliyetine dağıtılır.

TMS 2 Stoklar standardı paragraf 13'e göre, sabit genel üretim maliyetlerinin mamul maliyetlerine dağıtımı, üretim faaliyetlerinin normal kapasitede olacağı varsayımına dayanır. Yani sabit maliyetler kapasite kullanım oranına göre mamule yüklenmektedir. Kapasite kullanımının dışında kalan sabit giderler o dönemin gideri olarak kabul edilmektedir.

TMS 2 Stoklar Standardı ile Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği arasındaki farklılıklar aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Açıklama	Vergi Usul Kanunu	Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği	Türkiye Muhasebe Standartları
Stokların Tanımı	Satmak maksadıyla alınan veya imal edilen mallarla iptidai ve ham maddeler ve yardımcı malzemelerdir.	İşletmenin satmak, üretimde kullanmak veya tüketmek amacıyla edindiği, ilk madde ve malzeme, yarı mamul, mamul, ticari mal, yan ürün, artık ve hurda gibi bir yıldan az bir sürede kullanılacak olan veya bir yıl içerisinde nakde çevrilebileceği düşünülen varlıklardan oluşur	Olağan işletme faaliyetleri kapsamında satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilmekte olan; ya da üretim sürecinde ya da hizmet sunumunda kullanılacak ilk madde ve malzemelerden oluşur
İlk kayıt	Maliyet bedeli	Maliyet Bedeli	Maliyet Bedeli
Maliyeti Oluşturan Unsurlar	-Mamulün vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli, -Mamule isabet eden işçilikler, -Genel imal giderlerinden mamule düşen hisse, -Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyaridir.), -Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedelini içerir.	Para mevcudu, alacaklar ve maliyetinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç, işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bunların elde edilme maliyetleri esas alınır.	Stokların maliyeti; tüm satın alma maliyetlerini, dönüştürme maliyetlerini ve stokların mevcut durumuna ve konumuna getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içerir.
Borçlanma maliyetleri, vade farkları ve kur farkları	Stokların maliyetine ilave edilir	İşletmeye gelene kadar geçerleşenler maliyete ilave edilir.	Stokların maliyetine ilave edilmez
Stokların elde edilmesinden sonra değerlemesi	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Net gerçekleşebilir değer ve maliyet değerinden düşük olanı ile
Sabit maliyetlerin stoklara dağıtılması	Tam kapasite dikkate alınarak	Tam kapasite dikkate alınarak	Normal kapasite dikkate alınarak

#### **42 TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı ile Vergi Mevzuatı Arasındaki Farklılıklar**

Nakit akış tablosunun biçim ve içeriği açısından, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı arasında farklılıklar bulunmaktadır.

1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre nakit akış tablosu; bir işletmede belli bir dönemde oluşan nakit akışını açıklayan tablo olarak tanımlanmaktadır. Söz konusu tebliğe göre, nakit akış tablosu, dönem başı nakit mevcudu, dönem içi nakit girişi, dönem içi nakit çıkışı, dönem sonu nakit mevcudu ve nakit artış veya azalışı olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. Söz konusu tebliğe göre, nakit akış tablosunun özet şekli aşağıdaki gibidir;

Dönem Başı Nakit Mevcudu	XXX
Dönem İçi Nakit Girişleri (+)	XXX
Dönem İçi Nakit Çıkışları (-)	<u>XXX</u>
Dönem Sonu Nakit Mevcudu	XXX
Nakit artış veya azalışı aşağıdaki şekilde hesaplanır:	
Dönem İçi Nakit Girişleri (+)	XXX
Dönem İçi Nakit Çıkışları (-)	<u>XXX</u>
Nakit Artış veya Azalışı	XXX

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre nakit akış tablosu nakit esasına göre düzenlenmektedir. Tebliğ nakit akış tablolarındaki nakitleri genel olarak dikkate almaktadır. Diğer bir ifadeyle, nakit akışlarıyla ilgili ayrıntılı bilgi vermemektedir. Tebliğe göre, nakit akış tablosu düzenlenirken sadece nakit esas dikkate alınmaktadır. Nakit akış tablosu, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde ek finansal tablo olarak sunulmaktadır. Dolayısıyla Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine göre bu tablonun düzenlenmesi isteğe bağlıdır.

TMS 7 Nakit akış tabloları standardına göre, işletmelerin nakit akışları işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri şeklinde ayrıma tabi tutularak sunulmaktadır. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre, nakit akış tablosu düzenlenmesi zorunlu tablolar arasında yer almaktadır. Söz konusu standarda göre, nakitler faaliyetler bazında dikkate alınmaktadır. Standarda göre nakit akış tablosu düzenlenirken nakit ve nakit benzerleri de nakit akış tablosuna alınmaktadır. Söz konusu standarda göre, vadesi üç aydan daha az olan yatırımlar da nakit akış tablosunda yer almaktadır. Örneğin, işletmenin üç aydan kısa vadeli senetli ve senetsiz alacakları da nakit akış tablosunda sunulmaktadır. Standartta yer alan nakit akış tablosunun şekli özet olarak aşağıdaki gibidir;

İşletme Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları	(+/-)
Yatırım Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları	(+/-)
Finansman Faaliyetlerine İlişkin Nakit Akışları	(+/-)
Kur Farklarının Nakit Ve Nakit Benzerlerine Etkileri	(+/-)
Dönem Başı Nakit Ve Nakit Benzerleri	
Dönem Sonu Nakit Benzerleri	

### ***43 TMS 12 Gelir Vergileri Standardı ile Vergi Mevzuatı Arasındaki Farklılıklar***

Standartla vergi mevzuatı arasındaki gelir vergileri ile ilgili önemli fark, mali kârın hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Standarda göre hesaplanan muhasebe kârı ile vergi mevzuatına göre hesaplanan mali kâr arasındaki farklılığa neden olan unsurlar geçici farklar ve sürekli farklar olarak ifade edilmektedir.

Vergiye tabi kâr ile muhasebe kârı arasındaki sürekli farklar, gelir ve gider unsurları farklı şekillerde ele alındıklarında ortaya çıkan fiili farklardır. Bu farklar süreklilik göstermekte, zamanında ortadan kalkmamaktadır<sup>309</sup>.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25. Maddesine göre; ölüm, sakatlık, hastalık ve işsizlik sebepleriyle verilen tazminat ve yapılan yardımlar gelir vergisinden muafır. Dolayısıyla bu tür vergiden muaf gelirler sürekli farklar arasında yer almaktadır.

Sürekli fark, finansal tabloya yansıtılmayan indirim ve istisnalar olduğunda veya vergiye tabi kâr hesaplanırken hiçbir zaman indirilemeyecek, vergiden muaf gelir ve kanunen kabul edilemeyen giderler olduğunda ortaya çıkar. Böylelikle sürekli farklar sonradan iptal edilmeyen ve belirli dönemde ortaya çıkan farklardır<sup>310</sup>.

Geçici farklar, belirli bir dönemde muhasebe ve vergi uygulamalarındaki farklılıklardan dolayı ortaya çıkan ve daha sonraki dönemde iptal edilebilen farklılıklardır<sup>311</sup>. Örneğin, dönem sonunda hisse senetlerinde değerlemeden dolayı artış meydana geldiğinde, bu artış vergi mevzuatı açısından vergiden muaf bir

---

<sup>309</sup> Bhagwan Jagwani, "Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has the Dust Finally Settled in India?" January 25, 2008, s.5. Erişim: 20.03.2010  
[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1087240](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1087240).

<sup>310</sup> Jagwani, a.g.e., s.5.

<sup>311</sup> Jagwani, a.g.e., s.6.

gelirdir. Dolayısıyla, bu gelir muhasebe kârı hesaplanırken dikkate alınır, vergi kârı hesaplanırken, matrahtan indirilir. Bu durumda muhasebe kârı ile vergi kârı arasında farklılıklar ortaya çıkar. Bu hisse senetleri satıldığında söz konusu gelirin vergisi verileceği için, bu gelir geçici bir farktır.

Vergi mevzuatında kanunen kabul edilmeyen giderler matraha eklenerek vergisi verilirken, standartta, eğer bu kanunen kabul edilmeyen giderler daha sonraki dönemde gerçekleştiklerinde gider olarak kabul edilecekse, bu ödenen vergi varlığı olarak kaydedilmektedir. Ancak, bu giderler hiçbir zaman gider olarak kabul edilmeyecekse, söz konusu giderler, varlık olarak kabul edilmemektedir. Bilançoya bakıldığında işletmelerin daha sonraki dönemlerde indirilebilecek gideri olduğu anlaşılmaktadır.

Vergi mevzuatına göre vergiden muaf olan bir gelir mali kâr hesaplanırken dönem kârından indirilmektedir. Standartta ise, eğer bu gelir daha sonraki dönemde gerçekleştiğinde matraha ilave edilecekse; düşülen bu gelir, bir vergi yükümlülüğü (borcu) olarak kaydedilmektedir. Böylece bilançoya bakıldığında, işletmelerin daha sonraki dönemlerde vergiye tabi tutulacak geliri olduğu anlaşılmaktadır.

Gelir vergileri standardının uygulanması durumunda ‘Ertelenmiş Vergi Varlıkları’ ve ‘Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri’ gibi bilançoda yer alacak yeni kavramlar ortaya çıkacaktır. Tekdüzen muhasebe sisteminde bu kavramlara karşılık gelen hesaplar bulunmamaktadır. Dolayısıyla, işletmeler standartları uyguladığında, tekdüzen hesap planına yeni hesaplar eklenmesi gerekecektir.

#### ***44 UMS 16/ TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı ile Vergi Mevzuatı Arasındaki Farklılıklar***

Maddi duran varlıkların değerlemesiyle ilgili vergi mevzuatı ile muhasebe standartları arasında farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar alt başlıklar şeklinde aşağıdaki şekilde ele alınmıştır.

#### **440 Maddi Duran Varlıkların İlk Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar**

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi konusunda, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Vergi Usul Kanunu ve standartlar açısından farklılık



bulunmamaktadır. Maddi duran varlıklar ilk elde edildiklerinde maliyet değeri ile muhasebe kayıtlarına geçirilmektedir.

Maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirilmesi sırasında duran varlığın elde edilmesiyle doğrudan ilgili kredilerin, faiz, komisyon ve kur farklarının duran varlığın maliyetine dahil edilip edilmemesi konusunda vergi mevzuatı ile standartlar arasında fark bulunmaktadır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Usul Kanunu 163 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre, yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faiz ve kur farklarından yatırımın iktisap edildiği döneminin sonuna kadar olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi zorunlu tutulmakta; sonraki dönemlerde ortaya çıkan faiz ve kur farkları ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılabilmekte ya da maliyete intikal ettirilerek amortismanına tabi tutulmaktadır.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı paragraf 8'e göre, özellikli varlıklarla ilgili katlanılan vade farkı, kur farkı ve borçlanma maliyetlerinin özellikli varlığın maliyetine intikal ettirilmesi gerektiği; özellikli varlıklar dışında kalan varlıklarla ilgili vade farkı, kur farkı ve borçlanma maliyetlerinin dönem gideri olarak kaydedileceği ifade edilmiştir.

Bundan da anlaşılacağı üzere vergi mevzuatına göre, duran varlık elde edilirken katlanılan faiz ve kur farklarından duran varlığın elde edildiği dönemin sonuna kadar olanlar duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekirken, sonraki dönemlerde ortaya çıkan faiz ve kur farklarının ise gider yazılması veya maliyete eklenmesi hususu işletmelere bırakılmaktadır. Yani işletmeler, duran varlıkları edindikleri yıldan sonra gerçekleşen vade farkları ve kur farklarını isterlerse duran varlığın maliyetine ekleyebilirler, isterlerse dönem gideri olarak yazabilirler.

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinde, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile Emlak Alım ve Özel Tüketim Vergilerinin maliyet bedeline intikal ettirileceği veya genel giderler arasında gösterilebileceği belirtilmiştir.

Oysa TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardının 16. ve 17. paragraflarına göre, söz konusu giderlerin duran varlığın maliyetine dahil edileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak, standartlara göre, özellikli varlıklar dışındaki maddi duran varlığın elde edilmesiyle ilgili tüm giderler duran varlığın maliyetine dahil edilirken, vergi mevzuatına göre, bazı giderler duran varlığın maliyetine eklenmeyip dönem gideri olarak yazılabilmektedir.

#### **441 Uygulanan Amortisman ve Amortisman Yöntemleri Açısından Farklılıklar**

Standartla vergi usul kanunu arasındaki diğer bir farklılık ise uygulanan amortisman yöntemleri açısından dır.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen amortisman yöntemlerini dikkate almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 314, 315, 316 ve 317. Maddelerinde duran varlıklarla ilgili amortisman yöntemleri; arazide amortisman, normal amortisman, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman yöntemleri olarak belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu Mükerrer Madde 320'ye göre, "bir iktisadi değer üzerinden normal amortisman usulüne göre amortisman ayrılmasına başlandıktan sonra bu usulden dönülemez". Yine, Vergi Usul Kanunu'nun 320. maddesine göre "Bir iktisadi değer üzerinden azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayrılmaya başlandıktan sonra normal amortisman usulüne geçilebilir. Bu suretle usul değiştirenler keyfiyeti beyannamelerinde veya eki bilançolarda belirtmeye mecburdurlar. Kabul edilen yeni usul, bu bildirim yapıldığı beyannamenin ilgili olduğu dönemden itibaren nazara alınır. Bu takdirde henüz yok edilmemiş olan değer kısmı, bakiye amortisman süresine bölünmek suretiyle eşit miktarlarla yok edilir".

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı paragraf 62'de duran varlıklarla ilgili amortisman yöntemleri; doğrusal (normal) amortisman, azalan bakiyeler ve üretim miktarı yöntemi olarak belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu 333 No lu Genel Tebliğine göre işletmelerin duran varlıklara amortisman ayırırken kullanacakları amortisman oranlarının listeleri verilmiştir.

İşletmeler, duran varlıklarını bu listeden uygun olan oranları dikkate alarak amortismanına tabi tutmaktadırlar.

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı 43. ve 50. paragraflarında belirtildiği gibi, yönetimin belirlediği yararlı ömür dikkate alınarak amortisman ayrılmaktadır. Dolayısıyla TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, duran varlığın faydalı ömrünü işletme yönetimi belirlemekte, Vergi Usul Kanunu ve Muhasebe Sistemi uygulama Genel Tebliği'ne göre ise, faydalı ömür duran varlıkların faydalı ömürlerinin yer aldığı listeye göre belirlenmektedir.

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı paragraf 53'e göre, bir varlığın amortismanına tabi değeri maliyetinden kalıntı (hurda) değeri düşüldükten sonra bulunur.

Standart ile vergi mevzuatı arasındaki bir diğer farklılık da amortisman ayırmaya başlama tarihi konusunda ortaya çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu madde 320'ye göre, Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür. Diğer bir ifadeyle, duran varlık yılın son ayında da alınsa, o duran varlık için bir yıllık amortisman ayrılmaktadır. Kanun'un aynı maddesine göre; işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu madde 320'ye göre, herhangi bir yıl amortisman ayrılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle amortisman ayrılmamasından dolayı amortisman süresi uzatılamaz.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı paragraf 55'e göre, varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir duruma getirildiği zaman başlamakta, yani kıst esaslı geçerli olmaktadır. Başka bir deyişle, duran varlığın aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Yönetim, duran varlıkların faydalı ömrünün değiştiğini düşünürse, yeni bir faydalı ömür belirleyebilmektedir.

#### **442 Gider Kaydetme Sınırı Açısından Farklılıklar**

Vergi mevzuatı ile standart arasındaki diğer farklılık da bir varlığın duran varlık olarak kaydedilme sınırıdır.

Vergi Usul Kanunu 393 sıra no lu genel tebliğine göre, bir işletme 01.01.2010 yılında, 680 TL'ye kadar elde ettiği duran varlığı aktifleştirmeyip gider yazabilir. Ancak bu tutarın üzerinde satın alınan duran varlıklar aktifleştirilmek zorundadır.

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardında böyle bir düzenleme yoktur. Standarda göre, işletmelerin faaliyetlerinde kullanmak amacıyla bir duran varlık satın aldıklarında tutarına bakmaksızın aktifleştirebilirler.

#### **443 Duran Varlığı Oluşturan Parçaların Muhasebeleştirilmesi Açısından Farklılıklar**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Usul Kanunu'nda duran varlıkların parçalarının ayrı olarak amortismanına tabi tutulmasıyla ilgili bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, Vergi Usul Kanunu duran varlıkları bir bütün olarak dikkate almakta ve muhasebe kayıtlarına da bir bütün olarak geçirmektedir.

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı paragraf 8'e göre, "yedek parça ve bakım malzemeleri genel olarak stoklarda izlenir ve kullanıldıklarında gelir tablosuna yansıtılır. Ancak, bir işletmenin bir dönemden fazla kullanmayı beklediği önemli yedek parça ve yedek malzemeleri maddi duran varlık olarak değerlendirilir. Aynı şekilde, eğer yedek parça ve bakım malzemeleri sadece bir maddi duran varlık kalemiyle ilişkili olarak kullanılabiliriyorsa, maddi duran varlık olarak dikkate alınırlar".

Ayrıca, Vergi Usul Kanunu'nun 272. Maddesine göre, "normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir". Şeklinde bir açıklama mevcuttur.

Ayrıca, söz konusu kanun maddesine göre, "bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya

değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir”. şeklinde ifade edilmektedir.

Aynı kanun maddesine göre, “gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlenir”. şeklinde açıklanmıştır.

#### **444 Dönem Sonu Değerleme Açısından Farklılıklar**

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’ne göre duran varlıklar dönem sonunda maliyet değeri ile değerlenmektedir.

Vergi Usul Kanunu 269. Maddeye göre, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlenir.

Söz konusu kanun maddesine göre, aşağıda yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlenir:

- Gayrimenkullerin mütemmim cüz’üleri ve teferruatı,
- Tesisat ve makineler,
- Gemiler ve diğer taşıtlar,
- Gayri maddi haklar.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı 30. ve 31. paragrafına göre, duran varlıklar aktifleştirildikten sonra, maliyet ve yeniden değerleme modelleri dikkate alınarak değerlenir.

Söz konusu paragraflara göre; Maliyet Modeli, bir maddi duran varlık kalemi varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, finansal tablolarda maliyetinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilir.

Yeniden Değerleme Modeli, gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülebilen bir maddi duran varlık kalemi, varlık olarak muhasebeleştirildikten sonra, yeniden değerlendirilmiş tutarı üzerinden gösterilir. Yeniden değerlendirilmiş tutar, yeniden değerlendirme tarihindeki gerçeğe uygun değerinden, müteakip birikmiş amortisman ve müteakip birikmiş değer düşüklüğü zararlarının indirilmesi suretiyle bulunan değerdir.

Yeniden değerlendirme uygulaması vergi mevzuatında yer almayan bir uygulamadır. Söz konusu uygulama 2004 yılında enflasyon muhasebesinin işletmelere uygulanmaya başlanmasıyla kaldırılmıştır. 2004 yılına kadar uygulanan yeniden değerlendirme, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında belirtilen yeniden değerlendirme modelinden farklıdır. Önceki uygulamada ülkedeki enflasyon düzeyi dikkate alınarak bir katsayı tespit edilmekte ve tüm maddi duran varlıklar bu oranla çarpılarak yeni defter değerleri hesaplanmaktaydı<sup>312</sup>.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında, gerçeğe uygun değeri güvenilir bir şekilde tespit edilebilen maddi duran varlık sınıfı yeniden değerlemeye tabi tutulmaktadır. Yeniden değerlendirme yapıldıktan sonra, izleyen dönemlerde varlığın değerinde düşme meydana geldiğinde, varlığın defter değeri tekrar düzeltilmektedir<sup>313</sup>.

Yine, önceki uygulamada yeniden değerlendirme değer artış fonu sermayeye ilave edilmediği sürece, varlık elden çıkarıldığında kapatılan bir hesaptı. Yani, varlığın elden çıkarılması esnasında satış kâr veya zararının hesaplanmasında dikkate alınmaktaydı. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre ise, yeniden değerlendirme değer artışları varlık elden çıkarıldığında veya kullanımdan vazgeçildiğinde geçmiş yıllar karlarına aktarılmaktadır<sup>314</sup>.

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ile vergi mevzuatı açısından ortaya çıkan farklar aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

---

<sup>312</sup> Özerhan Akbulut, a.g.e., s.19.

<sup>313</sup> Özerhan Akbulut, a.g.e., s.19.

<sup>314</sup> Özerhan Akbulut, a.g.e., s.19.

Karşılaştırma Kriteri	VUK	MSUGT	TMS
İlk muhasebeleştirme	Maliyet bedeli	Maliyet bedeli	Maliyet Bedeli
Uygulanan Amortisman Yöntemi	Arazide amortisman, normal amortisman, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman	Arazide amortisman, normal amortisman, azalan bakiyeler, madenlerde amortisman ve fevkalade amortisman	Doğrusal (normal) Amortisman, azalan bakiyeler, üretim miktarı
Gider Kaydetme Sınırı	680 TL	680	Sınır yok
Duran varlığı oluşturan parçaların muhasebeleştirilmesi	Bir bütün olarak	Duran varlık olarak	Genel olarak stoklarda izlenir
Dönem sonu değerlendirme	Maliyet değeri ile	Maliyet değeri ile	Maliyet modeli ve yeniden değerlendirme modelinden biri ile

#### **45 TMS 18 Hasılat Standardı ile Vergi Mevzuatının Karşılaştırılması**

Vergi mevzuatı ile Hasılat Standardı arasındaki farklılıklar, hasılatın gerçekleşme zamanı, hasılatın ölçümü ve vadeli mal ve hizmet satışlarından elde edilen hasılatın muhasebe kayıtlarına geçirilmesi hususlarında ortaya çıkmaktadır.

#### **450 Vadeli Satışlar Açısından Farklılıklar**

Vadeli satışlarda faizin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına vergi mevzuatının yaklaşımı ile Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) yaklaşımı arasında önemli farklar bulunmaktadır. Bu farklılıklar özellikle, faizin hesaplanması, gelir olarak tanınma zamanı ve raporlama şekli hususları ile ilgilidir<sup>315</sup>.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve Vergi Usul Kanunu'nda vadeli satışlarda vade farklarının ayrı olarak kaydedilmesiyle ilgili bir açıklama yer almamaktadır. Vadeli veya vadesiz yapılan bütün satışlar, satış hasılatı olarak kaydedilmektedir.

Dönem sonlarında işletmenin senetli alacakları bulunması halinde, bunlar için reeskont işlemi isteğe bağlı olarak yapılabilmektedir. Bu işlem neticesinde işletme

<sup>315</sup> Yakup Selvi, Fatih Yılmaz ve Kerem Sarioğlu, "Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007, s.25.

tahakkuk etmemiş olan faiz tutarı kadar bir gider raporlayarak kârı azaltmaktadır. Ancak, VUK'na göre reeskont işlemi sadece senetli alacaklar için mümkündür. Üstelik işletmeler senet üzerinde uyguladıkları faizi belirtmemeleri durumunda TCMB tarafından belirlenen reeskont oranı ile iskonto yapmak durumunda kalmaktadırlar. Türkiye'de işletmelerin kullandıkları senetlerin tamamına yakınında faiz oranı veya tutarı belirtilmemektedir. Senetsiz alacaklar için ise herhangi bir reeskont işlemi yapılması VUK hükümlerine göre mümkün değildir<sup>316</sup>.

Mevcut uygulamada, vade farkları mal satış hasılatının içinde yer aldığından, bu durum muhasebenin temel kavramlarından 'Dönemsellik' kavramına aykırı bir durum olmaktadır. Ayrıca, sonraki dönemlerin hasılatı dönem hasılatı olarak kaydedildiğinden, dönem kârı da şişirilmiş olmaktadır.

TMS 18 Hasılat Standardı paragraf 11'e göre, çoğu durumda bedel, nakit veya nakit benzerleri biçimindedir ve hasılat tutarı da alınan veya alınacak olan nakit ya da nakit benzerleri tutarını ifade eder. Ancak, nakit ve nakit benzerleri girişinin ertelendiği durumlarda; satış bedelinin gerçeğe uygun değeri, alınacak olan nakdin nominal tutarından daha düşük olabilir. Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenir.

#### **451 Hasılatın Tanımı Açısından Farklılıklar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 39. Maddesinde hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları ifade etmektedir.

TMS 18 Hasılat Standardı Paragraf 7'ye göre hasılat, ortakların sermayeye katkıları dışında, özkaynakta artışla sonuçlanan ve işletmenin dönem içindeki olağan faaliyetlerinden elde edilen brüt ekonomik fayda tutarındır.

Vergilendirmede hasılat kavramı, gerçekte mal ve hizmetlerin parasal nitelikteki değişim bedelini ifade eder. Buna göre, yukarıda da tanımlandığı gibi "elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacaklardan oluşur. Yani mal ve

<sup>316</sup>Selvi, Yılmaz ve Sarıoğlu, a.g.e. ss.35-36.



hizmetlerin belirli bir bedel karşılığında satışından hasılat elde edilmektedir. Dolayısıyla hasılatın kompozisyonu nakitten, alacaklardan, alınan mal ve hizmetlerden veya borç ödemesinden oluşabilir. Bu niteliği ile hasılat, gelirden yada kazançtan farklıdır. Nitekim ticari kazanç, her hesap dönemi için elde edilen hasılat ile giderler arasındaki olumlu farktır<sup>317</sup>.

Standart, hasılatı “brüt tutar” olarak nitelendirdiğinden, hasılat vergi mevzuatında kullanılan “gelir” kavramından farklıdır. Vergi hukukunda gelir, “bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratların safi tutarıdır”. Bu tanımlama, Standartın öngördüğü hasılat kavramından “dönemsellik”, “içerik” ve “safilik” açılarından ayrılmaktadır. Buna göre muhasebede hasılat, belli bir dönemle ilgili değil, gerçekleştirilen belli bir işlemle ilgilidir. Muhasebede mal ve hizmet satışından, bir varlığın kullanılması işleminden hasılat elde edilir. Aslında bu durum vergilendirme için de geçerlidir. Hasılat, muhasebede ancak işletmenin olağan mal ve hizmet satışları ya da faaliyetlerinden elde edilir; olağanüstü nitelik taşıyan “bir sabit kıymet satışından” hasılat elde edilmez. Vergilendirmede sabit kıymet satışlarından elde edilen tutarlar da hasılat sayılır. Standartta hasılat ve gelir kavramları eş anlamlı görülürler. Ancak bu kavramlar vergilendirmede eş anlamlı değildir. Hasılat satış ve kullandırma bedelini ifade ederken, gelir bu bedelle ilgili mal ve hizmet maliyetleri arasındaki olumlu farkı anlatır ki bu tutar ancak dönemsellik ilkesi çerçevesinde saptanır<sup>318</sup>.

## **452 Hasılatın Ölçülmesi Açısından Farklılıklar**

Standartta göre hasılat, hasılat olarak alınan ya da alınacak olan bedelin gerçeğe uygun değeri ile ölçülür. Gerçeğe uygun değer ise, karşılıklı pazarlık ortamında, bilgili ve istekli gruplar arasında bir varlığın el değiştirmesi ya da bir borcun ödenmesi durumunda ortaya çıkması gereken tutardır. Yani hasılat peşin (bugünkü değer) değerle ölçülür<sup>319</sup>.

Örneğin, işletme alıcıya vade farksız bir satış yapabilir veya satış bedeli olarak alıcıdan piyasa faiz oranı altında olan bir alacak senedi alabilir. Anlaşma bir finansman işlemi niteliği taşıyorsa, satış bedelinin gerçeğe uygun değeri gelecekteki tüm tahsilatların emsal faiz oranı ile iskonto edilmesi yoluyla belirlenmesi

---

<sup>317</sup> Arslan, a.g.e., s.166.

<sup>318</sup> Arslan, a.g.e., s.167.

<sup>319</sup> Arslan, a.g.e., s.169.

(alacağın/borcun bugünkü değerine indirgenmesi) gerekir. Bu durumda satış bedelinin nominal tutarı ile gerçeğe uygun değeri arasındaki fark, faiz geliri olarak muhasebeleştirilir. Faiz tutarının hesaplanmasında basit faiz formülü değil, bileşik faiz formülüne göre iç iskonto yöntemi kullanılması önerilmektedir. Bu yöntem vergi mevzuatında uygulanandan farklı olduğu için, muhasebe kârı ile mali kâr arasındaki fark kadar geçici farklılara neden olmaktadır<sup>320</sup>.

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre kredili satışların muhasebeleştirilmesinde, vade farkının (faiz tutarının) ayrıca gösterilmesi gerekmemektedir. Faiz dahil edilerek düzenlenen satış faturaları, toplam bedel üzerinden satış hasılatı olarak değerlendirilmektedir. Yani, yurt içi satışlar hesabına kaydedilmektedir. Dönem sonlarında işletmenin senetli alacakları bulunması halinde, bunlar için reeskont işlemini banka ve sigorta işletmeleri dışındaki işletmeler isteğe bağlı olarak yapabilmektedir<sup>321</sup>.

Dolayısıyla, vergi mevzuatına göre mal satışlarında vade sonraki döneme sarksa dahi elde edilen tutar, bulunulan (cari) dönemin hasılatı olarak kaydedilmektedir. Ancak muhasebe standartlarına göre, mal satışları ve alışları peşin değer üzerinden dikkate alındığı için, sonraki dönemlere sarkan vade farkları, ertelenen gider veya gelir olarak bilançoya yansıtılmaktadır.

### **453 Hasılatın Gerçekleşme Zamanı Açısından Farklılıklar**

TMS 18 Hasılat Standardında, mal satışlarında şu koşullar varsa, hasılatın gerçekleştiği kabul edilir. Aksine durumlardaki işlemler, satış olarak kabul edilmez ve bedeli hasılat olarak tahakkuk ettirilmez<sup>322</sup>:

- Malın mülkiyeti ile ilgili önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmiş olması,
- Satılan mallar üzerinde etkin bir kontrol veya yönetim etkinliğinin sürdürülmesi,
- Hasılatın güvenilir biçimde ölçülebilmesi,
- Ekonomik yararların elde edilmesinin muhtemel olması,

---

<sup>320</sup> Arslan, a.g.e., s.169.

<sup>321</sup> Selvi, Yılmaz ve Sarioğlu, a.g.e. s.35.

<sup>322</sup> Arslan, a.g.e., s.173.

- Yüklenilen veya yüklenilecek olan maliyetlerin güvenilir biçimde ölçülebilmesi.

Mal satışlarında bu mala ilişkin önemli risk ve getirilerin alıcıya devredilmesi, mülkiyet ya da zilyetliğin alıcıya devri (teslimi) ile gerçekleşir. Perakende satışların çoğunda bu durum söz konusudur. Bununla birlikte, teslimle satış işlemi her zaman aynı anda gerçekleşmez. Satış işlemi fatura ile belgelendirilmiş olmasına rağmen, alıcının talebine uygun teslimat geciktirilmiş olabilir. Bu tür durumlarda, satışa konu malın teslimine hazır olması ve satışla ilgili ödeme planının da uygulanması halinde satışın gerçekleştiği kabul edilir<sup>323</sup>.

Aynı şekilde, mülkiyet ve zilyetliğin devrine rağmen, malla ilgili önemli risklerin ve getirilerin hala taşındığını gösteren haller de vardır. Aşağıda örnekleri verilen bu durumlarda satış gerçekleşmemiş kabul edilir<sup>324</sup>.

- İşletmenin normal garanti hükümleri kapsamı dışında kullanıldığında ortaya çıkabilecek yetersiz performansa ilişkin yükümlülük taşıması; diğer bir ifadeyle memnun kalınmadığında iade edilme ihtimalinin olması,
- Satış hasılatının işletme tarafından tahsil edilebilmesinin, alıcının söz konusu maldan üçüncü kişilere satmak suretiyle hasılat yaratması koşuluna bağlı olması (konsinye mallar),
- Satışın ilgili varlığın monte edilmesi koşuluyla yapılması ve sözleşmenin önemli bir bölümünü oluşturan montajın henüz işletme tarafından tamamlanmamış olması, malların montajının yapılması şartıyla satılması,
- Alıcının satış sözleşmesi ile belirlenen bir gerekçeye dayanarak alımdan vazgeçme hakkının bulunması ve işletmenin söz konusu malların iade edilip edilmeyeceğinden emin olmaması.

Vergi Usul Kanunu'nda, işletmelerde vergilendirilecek gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmıştır. Tahakkuk da alacağın (hâsılatın) mahiyet ve miktar olarak kesinleşmesi olarak tanımlanmaktadır. Sonuçta tahakkuka neden olan işlemin eksiksiz olarak tekemmül etmesi, bu işlemde doğan alacağın tahakkuk etmesi için yeterlidir. Burada temel ölçü, mal satışlarında malın tasarruf hakkının alıcıya

---

<sup>323</sup> Arslan, a.g.e., s.173.

<sup>324</sup> Arslan, a.g.e., ss.173-174.

devredilmesi, hizmet işlemlerinde hizmetin tamamlanmasıdır. Malın tasarruf hakkı fiili veya hukuki teslim ile meydana gelir. Bu nedenle satılan mal ya da yapılan iş karşılığında fatura düzenleme mecburiyeti vardır<sup>325</sup>.

Yukarıdan da anlaşılacağı gibi, Vergi Usul Kanunu'nda, malın satılmasıyla hasılat elde edilmiş olmakta, ancak standartta, bunun tersine malın satılmasıyla hasılat elde edilmemekte, hasılatın elde edilmesi için, malın mülkiyeti ile ilgili önemli risklerin alıcıya devredilmesi gibi, bazı durumların gerçekleşmesi gerekmektedir.

#### **46 UMS 23/TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı ile Vergi Mevzuatı Arasındaki Farklılıklar**

Vergi Usul Kanunu 262. Maddesine göre, maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade etmektedir.

Ayrıca söz konusu kanununun 163. Sayılı Tebliğine göre,

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabii tutulması konusunda işletmeler serbest bırakılmaktadır.
- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı paragraf 8 ve 9'a göre, işletmelerce, bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri, ilgili özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak

---

<sup>325</sup> Arslan, a.g.e., s.179.

aktifleştirilir. İşletmeler, diğer borçlanma maliyetlerini oluştukları dönemde gider olarak muhasebeleştirirler.

Bir özellikli varlığın elde edilmesi, inşası veya üretimi ile doğrudan ilişkilendirilebilen borçlanma maliyetleri ilgili varlığın maliyetine dahil edilir. Bu tür borçlanma maliyetleri, güvenilir bir biçimde ölçülebilmeleri ve işletmeye gelecekte ekonomik fayda sağlamalarının muhtemel olması durumunda, özellikli varlığın maliyetinin bir parçası olarak aktifleştirilir.

Yukarıdan da anlaşılacağı gibi, standarda göre, özellikli varlıklar dışındaki varlıklarla ilgili borçlanma maliyetleri doğrudan gider yazılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na göre ise, varlıkların aktifleştirildiği yılın sonuna kadar gerçekleşen borçlanma maliyetleri varlığın maliyetine eklenmek zorunda, diğer dönemlerde oluşan borçlanma maliyetlerinin ise aktifleştirilmesi veya gider yazılması konusunda bir ihtiyarilik söz konusudur.

#### ***47 UMS 36/ TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı İle Vergi Mevzuatı Arasındaki Farklılıklar***

1 Seri No lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre, Stoklar için yangın, deprem, su basması gibi doğal afetler ve bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak, teknolojik gelişmeler ve moda değişiklikleri nedenleriyle stokların fiziki ve ekonomik değerlerinde önemli azalışların ortaya çıkması veya bunların dışında diğer nedenlerle stokların piyasa fiyatlarında düşmelerin meydana gelmesi dolayısıyla, kayıpları karşılamak üzere karşılık ayrılır. Söz konusu tebliğde maddi duran varlıklarla ilgili karşılık ayrılmamaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 278. Maddesinde, stoklarla ilgili değer düşüklüğü, “yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve iskartalar emsal bedeli ile değerlenir” şeklinde açıklanmıştır.

Ancak ne Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliđi'nde ne de Vergi Usul Kanunu'nda maddi duran varlıklarla ilgili değer dűşüklüğü konusu açıklanmamıştır. Ayrıca, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde maddi duran varlıklarda değer dűşüklüğü ile ilgili bir hesap da bulunmamaktadır.

TMS 36 Varlıklarda Deđer Dűşüklüğü Standardı paragraf 1'e göre, bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Yani varlığın, defter değerini geri kazanılabilir değerini aştığı için bu varlık için karşılık ayrılır.

## 5 UYGULAMA

### 50 İşletme İle İlgili Genel Bilgiler

Uygulama bölümünde bir sanayi işletmesi olan X işletmesinin standartlara göre düzeltilmemiş 2009 yılı bilançosu ve gelir tablosu alınmış bu mali tablolar Türkiye Muhasebe Standartlarına yakınsama çalışmaları yapılarak muhasebe standartlarına göre yeniden düzenlenmiştir. İşletmenin onaylanmış ve çıkarılmış sermayesi her biri 1 Ykr kayıtlı nominal bedeldeki 19.542.900 adet hisseden oluşmaktadır. Tüm hisseler ödenmiş olup herhangi bir imtiyazlı hisse senedi bulunmamaktadır. İşletmenin, yurt dışında on fabrikası bulunmaktadır. Söz konusu işletmenin %10'u İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem görmektedir. İşletme, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gördüğü için mali tablolarını, Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına göre düzenlemektedir. İşletme, uluslararası finansal raporlama standartları (UFRS) doğrultusunda hazırlanan ve bağımsız denetimden geçmiş yarıyıl ve yıl sonu konsolide raporlarının yanı sıra, denetlenmemiş 1. ve 3. çeyrek yıl konsolide raporlarını ve kamuoyuna açıklanması gereken özel durumları, SPK mevzuatı uyarınca ve süresi içinde İMKB aracılığıyla düzenli olarak kamuoyuna açıklamaktadır.

SPK mevzuatı doğrultusunda yapılan kamuoyuna açıklanan mali raporların içerdiği bilgilerin yanı sıra; İşletme çalışanları, müşteriler, bayiler, sendikalar, sivil toplum kuruluşları, devlet, potansiyel yatırımcılar gibi menfaat sahiplerine kendilerini ilgilendirebilecek konularda istek halinde sözlü veya yazılı bilgi de sağlanmaktadır. İşletme çalışanlarına, seminerler, toplantılar ve kendi uzmanlık ve ilgi alanlarına bağlı olarak düzenlenen çeşitli eğitim programları vasıtasıyla eğitim verilmektedir

İşletme, risk yönetimi ve iç kontrol mekanizması mevcuttur. Ayrıca, işletmede denetim komitesi ve iç denetim bölümü bulunmaktadır. Denetim komitesi, işletmenin muhasebe sistemi, finansal bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimin ve işletmenin iç kontrol sisteminin, iç denetim bölümünün işleyişinin ve etkinliğinin gözetimini yapmaktadır. Dolayısıyla komite, finansal ve operasyonel faaliyetlerin gözlem altında tutulmasını, iç ve dış denetimin sağlıklı bir şekilde yapılmasını sağlamakta, mali tabloların gerçeğe uygunluğuyla ilgili görüş bildirmekte, bağımsız denetim kuruluşunun seçiminde yönetim kuruluna tavsiyelerde bulunmakta, hukuka

uygunluk, ahlak kuralları, çıkar çatışmaları ve kötü yönetim ile hileli işlemler konularındaki soruşturmalara ilişkin işletme politikalarını ve iç denetim bölümü aracılığıyla kurumsal yönetim politikalarının uygunluğunu gözden geçirmekte, iç denetim bölümüyle bir araya gelerek iç kontrol sisteminin yeterliliğini görüşmektedir.

İç denetim bölümü ise, işletme ve bağlı ortaklıklarının finansal tablolarının güvenilirliği ve doğruluğunu kontrol etmek, faaliyetlerin yasalara ve işletmenin kabul edilmiş etik kurallarına uygun olarak yürütülmesini sağlamak, operasyonların etkinliği ve verimliliğini arttırmak amacıyla süreçler analiz ederek mevcut ve potansiyel riskleri tespit edip bu risklerin en aza indirilmesi veya tamamen ortadan kalkmasını sağlayacak çözümler bulunmasına katkılar sağlamakla görevlidir.

### ***51 İşletmeye Ait Veriler***

Uygulamada ele alınan veriler işletmenin mali verilerinin gizliliğinden dolayı belirli bir katsayıya bölünerek elde edilmiştir. Dolayısıyla, işletmenin etkin bir iç kontrol yapısı ve iç denetim sistemi mevcut olduğundan, yayınladığı mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği denetlenmiştir.



X işletmesinin Tekdüzen Hesap Planı'na göre düzenlenmiş 2009 yılı bilançosu ve Gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

<b>AKTİF</b>	<b>5.221.500</b>
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.084.000</b>
<b>Hazır Değerler</b>	<b>172.000</b>
Kasa	55.000
Alınan Çekler (Emre Muharrer)	32.000
Bankalar	120.000
Verilen Çek ve Ödeme Emirleri (-)	(35.000)
<b>Menkul Kıymetler</b>	<b>44.000</b>
Hisse Senetleri	44.000
<b>Ticari Alacaklar</b>	<b>328.000</b>
Alıcılar	290.000
Alacak Senetleri	30.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(4.000)
Verilen Depozito ve Teminatlar	12.000
<b>Diğer Alacaklar</b>	<b>50.000</b>
Ortaklardan Alacak	25.000
İştiraklerden Alacak	25.000
<b>Stoklar</b>	<b>490.000</b>
İlk Madde ve Malzeme Stok	150.000
Yarı Mamuller Üretim	90.000
Mamuller	200.000
Ticari Mallar	50.000
<b>DURAN VARLIKLAR</b>	<b>4.137.500</b>
<b>Mali Duran Varlıklar</b>	<b>195.000</b>
İştirakler	75.000
Bağlı Ortaklıklar	120.000
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>3.935.000</b>
Arsa – Arazi	500.000
Binalar	1.000.000
Makine Tesis Cihaz	3.500.000
Taşıtlar	300.000
Demirbaşlar	135.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(1.500.000)
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>7.500</b>
Şerefiye	7.500
<b>PASİF</b>	<b>5.221.500</b>
<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>1.050.000</b>
<b>Mali Borçlar</b>	<b>600.000</b>
Banka Kredileri	600.000
<b>Ticari Borçlar</b>	<b>395.000</b>

Satıcılar	175.000
Borç Senetleri	230.000
Borç Senetleri Reeskontu	(10.000)
<b>Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler</b>	<b>55.000</b>
Ödenecek Vergi ve Fonlar	30.000
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	25.000
<b>Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar</b>	<b>1.470.000</b>
<b>Mali Borçlar</b>	<b>1.400.000</b>
Banka Kredileri	1.400.000
<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>70.000</b>
Dönem Kârı Ver.Diğ.Yasal Yük.Karş.	65.000
Dönem Kârı Peş.Öd.Vergi Yas.Yük.Karş.	(25.000)
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	30.000
<b>Öz Kaynaklar</b>	<b>2.701.500</b>
<b>Ödenmiş Sermaye</b>	<b>2.000.000</b>
Sermaye	2.000.000
<b>Kâr Yedekleri</b>	<b>275.000</b>
Yasal Yedekler	200.000
Statü yedekleri	75.000
<b>Dönem Net Kârı /Zararı</b>	<b>426.500</b>
Dönem Net Kârı	426.500

<b>BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>850.000</b>
Yurt İçi Satışlar	550.000	
Yurt Dışı Satışlar	300.000	
<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ</b>		<b>(40.000)</b>
Satıştan İadeler	25.000	
Satış İskontoları	10.000	
Diğer İndirimler	5.000	
<b>NET SATIŞLAR</b>		<b>810.000</b>
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ</b>		<b>(370.000)</b>
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	45.000	
Satılan Mamuller Maliyeti	300.000	
Diğer Satışların Maliyeti	25.000	
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI</b>		<b>440.000</b>
<b>FAALİYET GİDERLERİ</b>		<b>(50.000)</b>
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	15.000	
Genel Yönetim Giderleri	35.000	
<b>FAALİYET KÂRI</b>		<b>390.000</b>
<b>DİĞER OLAĞAN GELİR VE KÂRLAR</b>		<b>185.000</b>
Faiz Gelirleri	75.000	
Komisyon Gelirleri	40.000	
Menkul Kıymet Satış Kârı	60.000	
Reeskont Faiz Geliri	10.000	

<b>DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR</b>		<b>(30.000)</b>
Komisyon Giderleri	26.000	
Reeskont Faiz gideri	4.000	
<b>FİNANSMAN GİDERLERİ</b>		<b>(25.000)</b>
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	25.000	
<b>OLAĞAN KÂR</b>		<b>520.000</b>
<b>OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>		
Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		13.125
<b>DÖNEM KÂRI</b>		<b>533.125</b>
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yas.Yük.Karş.		(106.625)
<b>DÖNEM NET KÂRI</b>		<b>426.500</b>

Uygulama yapılan işletmede yetkili kiŐilerle yüz yüze görüŐme sonucunda; bilançoda yer alan bilgiler dışında TMS 2 Stoklar Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardı için gerekli olan stokların vadesi, stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetleri, stokların tahmini satış fiyatı, tahmini tamamlanma giderleri, tahmini satış giderleri ile ilgili bilgiler elde edilmiştir.

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı için, işletmenin nakit giriş ve çıkıŐlarıyla ilgili bilgiler elde edilmiştir.

TMS 16 Maddi duran varlıklar Standardı için, maddi duran varlıkların maliyeti, birikmiş amortismanları, bu duran varlıkların kullanıldıkları yıllar, faydalı ömürleri, yıllık amortisman tutarları, aktife giriş tarihleri ile ilgili bilgiler elde edilmiştir.

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı için, maddi duran varlıklara ait net satış değerleri ve kullanım değerleri elde edilmiştir.

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı, çalışmada stokların maliyetindeki borçlanma maliyetlerinin ayrıŐtırılmasında kullanılmıŐtır.

TMS 2 Stoklar Standardı ve TMS 18 Hasılat Standardı için gerekli olan bilgiler:

1. Bilançoda 290.000 TL'den oluşan senetsiz alacakların tutarları ve vadeleri aşağıdaki gibidir:

Alıcılar	Kayıt Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değeri
Alıcı A	16.11.2009	76 gün	44 gün	(76-44)=32 gün	75.000
Alıcı B	10.10.2009	120 gün	80 gün	(120-80)=40 gün	96.000
Alıcı C	22.09.2009	128 gün	98 gün	(128-98)=30 gün	79.000
Alıcı D	25.12.2009	25 gün	5 gün	(25-5) =20 gün	40.000
TOPLAM					290.000

2. Bilançoda 175.000 TL'den oluşan ticari borçların tutarları ve vadeleri aşağıdaki gibidir:

Satıcılar	Aktifleştirme Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değer
Satıcı A	12.09.2009	125 gün	108 gün	(125-108)=17 gün	65.000
Satıcı B	25.12.2009	75 gün	5 gün	(75-5)=70 gün	75.000
Satıcı C	15.11.2009	80 gün	45 gün	(80-45)= 35 gün	35.000
TOPLAM					175.000

3. Bilançoda yer alan 30.000 TL'lik alacak senetlerinin tutarları ve vadeleri aşağıdaki gibidir:

Alacak Senetleri	Aktifleştirme Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değer
Alacak Senet. A	22.10.2009	120 gün	38 gün	(120-38)=82 gün	13.000
Alacak Senet. B	24.11.2009	150 gün	36 gün	(150-36)=114 gün	8.000
Alacak Senet. C	10.12.2009	150 gün	20 gün	(150-20)= 130 gün	9.000
TOPLAM					30.000

4. Bilançoda yer alan 230.000 TL'lik borç senetlerinin tutarları ve vadeleri aşağıdaki gibidir:

Borç Senetleri	Aktifleştirme Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değer
Borç Senet.A	11.12.2009	35 gün	19 gün	(35-19)=16 gün	35.000
Borç Senet. B	30.11.2009	50 gün	30 gün	(50-30)=20 gün	85.000
Borç Senet. C	15.12.2009	30 gün	15 gün	(30-15)=15 gün	75.000
Borç Senet. D	20.11.2009	45 gün	40 gün	(45-40)=5 gün	35.000
TOPLAM					230.000

5. Bilançoda yer alan 150.000 TL'lik İlk Madde Malzemelerin (İ.M.M) içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir:

İlk Madde Malzemeler	Maliyet	Aktifleştirmeden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farkları	Borçlanma maliyeti
A Hammaddesi	45.000	3.000	4.500
B Hammaddesi	65.000	1.750	3.750
C Hammaddesi	13.000	250	---
D Hammaddesi	12.000	---	250
E Hammaddesi	15.000	1.250	250
TOPLAM	150.000	6.250	8.750

6. Bilançoda yer alan 200.000 TL'lik mamuller içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir:

Mamuller	Maliyet	Aktifleştirmeden sonra ortaya çıkan kur farkları	Borçlanma Maliyeti
A Mamulü	75.000	---	4.000
B Mamulü	80.000	750	---
C Mamulü	30.000	1.250	1.500
D Mamulü	15.000	---	250
TOPLAM	200.000	2.000	5.750

7. Bilançoda yer alan 50.000 TL'lik ticari mallar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetleri aşağıdaki gibidir:

Ticari Mallar	Maliyet	Aktifleştirmeden sonra ortaya çıkan kur farkları	Borçlanma Maliyeti
A Malı	35.000	---	1.500
B Malı	15.000	350	---
TOPLAM	50.000	350	1.500

8. Stoklarla ilgili ayrıntılı bilgiler aşağıdaki gibidir;

a. Bilançoda yer alan 150.000 TL'lik ilk madde ve malzemelerin tahmini, satış tutarları, satış giderleri ve tamamlanma giderleri aşağıdaki gibidir:

İlk Madde Malzemeler	Maliyet	Tahmini Satış Tutarı	Tahmini Satış Gideri	Tamamlanma Gideri
A Hammaddesi	45.000	40.000	4.500	3.500
B Hammaddesi	65.000	65.000	8.000	6.000
C Hammaddesi	13.000	15.000	500	250
D Hammaddesi	12.000	10.000	250	150
E Hammaddesi	15.000	20.000	2.000	----
TOPLAM	150.000	150.000	15.250	9.900

b. Bilançoda yer alan 200.000 TL'lik mamullerin tahmini, satış tutarları, satış giderleri ve tamamlanma giderleri aşağıdaki gibidir:

Mamuller	Maliyet	Tahmini Satış Tutarı	Tahmini Satış Gideri	Tahmini Tamamlanma Gideri
A Mamulü	75.000	80.000	2.500	12.000
B Mamulü	80.000	82.000	4.000	3.000
C Mamulü	30.000	35.000	4.000	7.000
D Mamulü	15.000	18.000	2.500	500
TOPLAM	200.000	215.000	13.000	22.500

c. Bilançoda yer alan 50.000 TL'lik ticari malların tahmini, satış tutarları, satış giderleri ve tamamlanma giderleri aşağıdaki gibidir:

Ticari Mallar	Maliyeti	Tahmini Satış Tutarı	Tahmini Satış Gideri	Tahmini Tamamlanma Gideri
A Malı	35.000	33.500	1.500	250
B Malı	15.000	17.500	1.500	2.500
TOPLAM	50.000	48.500	3.000	2.750

d. Bilançoda yer alan 90.000 TL'lik yarı mamullerin tahmini, satış tutarı, satış gideri ve tamamlanma gideri aşağıdaki gibidir:

	Maliyeti	Tahmini Satış Tutarı	Tahmini Satış Gideri	Tahmini Tamamlanma Gideri
Yarı Mamuller	90.000	105.000	3.500	2.700

TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı ve TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı için gerekli bilgiler:

9. Bilançoda yer alan brüt tutarı 5.435.000 TL, birikmiş amortismanı 1.500.000 TL ve net değeri 3.935.000 TL olan maddi duran varlıklara ait, aktifleştirme tarihi, maliyet, faydalı ömür, yıllık amortisman tutarı, kullanım yılı ve birikmiş amortisman bilgileri aşağıdaki gibidir:

İşletme duran varlıklarını normal amortisman yöntemine göre amortismanına tabi tutmaktadır.

Maddi Duran Varlıklar	Aktifleştirme Tarihi	Maliyet	Faydalı Ömür	Yıllık Amortisman Tutarı	Kullanım Yılı	Birikmiş Amort.
ARSA-ARAZİ 10.000 M <sup>2</sup> Arsa	18.06.2005	500.000	---	---	5	---
<b>BİNALAR</b>		<b>1.000.000</b>				
Paz. Binası	05.08.2001	150.000	60	2.500	9	22.500
Yön.Binası	15.10.2009	120.000	30	4.000	1	4.000
Merkez Bina	23.08.2005	130.000	40	3.250	5	16.250
Üretim Binası	03.03.2003	600.000	60	10.000	7	70.000
<b>MAKİNE TESİS CİHAZ</b>		<b>3.500.000</b>				
Örgü Makinesi	25.01.2007	750.000	8	93.750	3	281.250
Baskı Makinesi	20.04.2003	1.275.000	15	85.000	7	595.000
Dikim Makinesi	17.08.2009	500.000	5	100.000	1	100.000
Düğüm Makinesi	10.01.2008	975.000	6	162.500	2	325.000
<b>TAŞITLAR</b>		<b>300.000</b>				
Servis Otobüsü	20.01.2007	175.000	10	17.500	3	52.500
Kamyonet	16.06.2009	100.000	10	10.000	1	10.000
Otomobil	02.04.2008	25.000	5	5.000	2	10.000
<b>DEMİRBAŞLAR</b>		<b>135.000</b>				
Masa- Sandalye	09.09.2009	135.000	10	13.500	1	13.500

Gayrimenkul değerlendirme uzmanı tarafından yapılan değerlendirme sonucunda pazarlama binasının faydalı ömrünün 48 yıl, merkez binasının faydalı ömrünün 34 yıl, baskı makinesinin faydalı ömrünün 10 yıl ve yönetim binasının faydalı ömrünün de 40 yıl olduğu tespit edilmiştir.

10. Bilançoda yer alan brüt tutarı 5.435.000 TL, birikmiş amortismanı 1.500.000 TL ve net değeri 3.935.000 TL olan maddi duran varlıkların, gayrimenkul değerlendirme uzmanları tarafından incelenmesi sonucunda elde edilen net satış değerleri ve kullanım değerleri ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

Maddi Duran Varlıklar	Maliyet	Birikmiş Amortisman	Net Satış Değeri	Kullanım değeri
ARSA-ARAZİ 10.000 M <sup>2</sup> Arsa	500.000		450.000	475.000
<b>BİNALAR</b>	<b>1.000.000</b>			
- Paz. Binası	150.000	22.500	110.200	118.000
- Yön.Binası	120.000	4.000	110.000	105.000
- Merkez Bina	130.000	16.250	102.000	104.000
- Üretim Binası	600.000	70.000	550.000	547.000
<b>MAKİNE TESİS CİHAZ</b>	<b>3.500.000</b>			
- Örgü Makinesi	750.000	281.250	450.000	440.000
- Baskı Makinesi	1.275.000	595.000	420.000	425.000
- Dikim Makinesi	500.000	100.000	445.000	430.000
- Düğüm Makinesi	975.000	325.000	640.000	635.000
<b>TAŞITLAR</b>	<b>300.000</b>			
- Servis Otobüsü	175.000	52.500	112.500	110.000
- Kamyonet	100.000	10.000	110.000	95.000
- Otomobil	25.000	10.000	28.000	32.000
<b>DEMİRBAŞLAR</b>	<b>135.000</b>			
- Masa- Sandalye	135.000	13.500	125.000	110.000

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı için gerekli bilgiler:

11. İşletmenin nakit giriş ve çıkışlarını gösteren tablo aşağıdaki gibidir:

NAKİT GİRİŞLERİ		NAKİT ÇIKIŞLARI	
Dönem başı nakit mevcudu	15.000	Mal alışları	150.000
Mal satışları	300.000	Çalışanlara ödenen ücret	75.000
Alınan banka kredisi	175.000	Bina alışı	60.000
İştiraklerden temettü tahsilatı	55.000	Banka kredisi ödemesi	280.000
Hisse senedi ihracı	50.000		
<b>TOPLAM</b>	<b>595.000</b>		<b>565.000</b>

## 52 TMS 2 Stoklar Standardı Kapsamında Stoklar İçinde Yer Alan Borçlanma Maliyetleri ve Kur Farklarının Ayırıştırılması

TMS 2 Stoklar standardına göre, satın alınan stoklar içinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayırıştırılması gerekir. Aktifleştirmeden sonra ortaya çıkan kur farkları stokların maliyetinden çıkartılıp, finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekir.



## 520 İlk Madde Malzemeler İçinde Yer alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması

İlk madde ve malzemelerin maliyetinden kur farkı ve borçlanma maliyeti düşüldükten sonra net maliyetleri aşağıdaki gibidir:

İlk Madde Malzemeler	Maliyet	Aktifleştirmeden Sonra Ortaya Çıkan Kur Farkları	Borçlanma Maliyeti	Net Maliyet
A Hammaddesi	45.000	3.000	4.500	37.500
B Hammaddesi	65.000	1.750	3.750	59.500
C Hammaddesi	13.000	250	---	12.750
D Hammaddesi	12.000	---	250	11.750
E Hammaddesi	15.000	1.250	250	13.500
TOPLAM				

Tabloya bakıldığında, A hammaddesinin maliyetinde, 3.000 TL kur farkı, 4.500 TL de borçlanma maliyeti yer almaktadır.

B hammaddesinin maliyetinde, 1.750 TL kur farkı, 3.750 TL de borçlanma maliyeti yer almaktadır.

C hammaddesinin maliyetinde, 250 TL'lik kur farkı yer almaktadır.

D hammaddesinin maliyetinde, 250 TL'lik borçlanma maliyeti yer almaktadır.

E hammaddesinin maliyetinde, 1.250 TL kur farkı, 250 TL de borçlanma maliyeti yer almaktadır.

TMS 2 Stoklar Standardına göre, hammadde maliyetinde bulunan bu kur farkları ve borçlanma maliyetleri ilk madde malzemenin maliyetinden çıkartılıp, finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

İlk madde malzemenin maliyetinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılmasına ait muhasebe kayda aşağıdaki gibidir:



TMS 2 Stoklar Standardına göre, mamul maliyetinde bulunan bu kur farkları ve borçlanma maliyetleri mamullerin maliyetinden çıkartılıp, finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Mamullerin maliyetinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılmasına ait muhasebe kayda aşağıdaki gibidir:

2	/	/	/	/
780	FİNANSMAN GİDERİ	7.750		
152	MAMULLER		7.750	
01.	A Mamulü 4.000			
02.	B Mamulü 750			
03.	C Mamulü 2.750			
04.	D Mamulü 250			

Mamullerin maliyetinde yer alan 7.750 TL'lik kur farkı ve borçlanma maliyeti, finansman gideri olarak kaydedilmiştir. TMS 2 Stoklar Standardına göre yapılan düzeltme işlemi sonucunda işletmenin bilançoadaki stokları 7.750 TL azalmaktadır. Bu farklar gelir tablosunda finansman giderleri grubunda yer alan kısa vadeli borçlanma giderleri kalemine kaydedildiği için dönem net kârını aynı tutarda azaltmaktadır.

## 522 Ticari Mallar İçinde Yer Alan Kur Farkları ve Borçlanma Maliyetlerinin Ayrıştırılması

Ticari malların maliyetinden kur farkı ve borçlanma maliyeti düşüldükten sonra, ticari malların net maliyetleri aşağıdaki gibidir:

Ticari Mallar	Ticari Malların Maliyeti	Aktifleştirmeden sonra ortaya çıkan kur farkları	Ticari Mallar İçinde Yer Alan borçlanma maliyeti	Net Maliyet
A Malı	35.000	---	1.500	33.500
B Malı	15.000	350	---	14.650
Toplam	50.000	350	1.500	48.150

Tabloya bakıldığında, A malının maliyetinde 1.500 TL'lik borçlanma maliyeti yer almaktadır.

B malının maliyetinde 350 TL'lik kur farkı yer almaktadır.

TMS 2 Stoklar Standardına göre, ticari malların maliyetinde bulunan bu kur farkları ve borçlanma maliyetleri ticari malların maliyetinden çıkartılıp, finansman gideri olarak kaydedilmesi gerekmektedir.

Ticari malların maliyetinde yer alan kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin ayrıştırılmasına ait muhasebe kayda aşağıdaki gibidir:

3		/			
	780	FİNANSMAN GİDERİ		1.850	
	153	TİCARİ MALLAR			1.850
	01.	A Malı	1.500		
	02.	B Malı	350		
		/			

Ticari malların maliyetinde yer alan 1.850 TL'lik kur farkı ve borçlanma maliyetleri, finansman gideri olarak kaydedilmiştir. TMS 2 Stoklar Standardına göre yapılan düzeltme işlemi sonucunda işletmenin bilançodaki stokları 1.850 TL azalmaktadır. Bu farklar gelir tablosunda finansman giderleri grubunda yer alan kısa vadeli borçlanma giderleri kalemine kaydedildiği için dönem net kârını aynı tutarda azaltmaktadır.

Stokların maliyetinde bulunan borçlanma maliyeti ve kur farkı düşüldükten sonra stoklar toplam olarak 24.650 (15.000 + 7.750 + 1.850) TL azalmıştır. Bunun karşılığında da gelir tablosunda yer alan finansman gideri artmıştır.

### **53 Stoklar Standardı Kapsamında Stokların Değerlemesi**

Türkiye Muhasebe Standardı 2 Stoklar Standardına göre, stoklar maliyet ve net gerçekleşebilir değerden düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Net gerçekleşebilir değer, stokların tahmini satış fiyatından, tahmini tamamlanma gideri ve tahmini satış gideri düşüldükten sonra kalan tutarı ifade etmektedir. Dolayısıyla stokların dönem sonunda Türkiye muhasebe standartlarına göre değerlendirilmesinin yapılabilmesi için net gerçekleşebilir değerlerinin tespit edilmesi gerekir. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden düşük ise söz konusu stok için karşılık ayrılır. Net gerçekleşebilir değer maliyet değerinden büyük ise herhangi bir işlem yapılmaz, stoklar maliyet değeriyle bilançoda yer alır.

### 530 İlk Madde ve Malzemelerin Değerlemesi

Kur farkı ve borçlanma maliyetlerini düştükten sonra ilk madde ve malzemelerin TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında düzeltilmiş maliyetleri, net gerçekleştirilir değerleri ve değer düşüklüğü aşağıdaki gibidir:

İlk Madde Malzemeler	Maliyet	Tahmini Satış Tutarı	Tahmini Satış Gideri	Tahmini Tamamlanma Gideri	Net gerçekleştirilir değer	Değer düşüklüğü
A Ham.	37.500	40.000	4.500	3.500	32.000	5.500
B Ham.	59.500	65.000	8.000	6.000	51.000	8.500
C Ham.	12.750	15.000	500	250	14.250	----
D Ham.	11.750	10.000	250	150	9.600	2.150
E Ham.	13.500	20.000	2.000	----	18.000	----
Toplam	135.000	150.000	15.250	9.900	121.850	16.150

A Hammaddesinin maliyeti 37.500 TL, net gerçekleştirilir değeri 32.000 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle A hammaddesinin maliyeti net gerçekleştirilir değeri aştığı için söz konusu hammaddede 5.500 (37.500 – 32.000) TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

B Hammaddesinin maliyeti 59.500 TL, net gerçekleştirilir değeri 51.000 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle B hammaddesinin maliyeti net gerçekleştirilir değeri aştığı için bu hammaddede 8.500 (59.500 – 51.000) TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

C Hammaddesinin maliyeti 12.750 TL, net gerçekleştirilir değeri 14.250 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle C hammaddesinin net gerçekleştirilir değeri maliyet değerinden yüksek olduğu için söz konusu hammaddede değer düşüklüğü yoktur.

D Hammaddesinin maliyeti 11.750 TL, net gerçekleştirilir değeri 9.600 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle D hammaddesinin maliyeti net gerçekleştirilir değeri aştığı için söz konusu hammaddede 2.150 (11.750-9.600) TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

E Hammaddesinin maliyeti 13.500 TL, net gerçekleştirilir değeri 18.000 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle E hammaddesinin net gerçekleştirilir değeri maliyet değerini aştığı için söz konusu hammaddede değer düşüklüğü yoktur.

Stoklar standardına göre, değeri düşen stoklar için karşılık ayrılacak ve bu karşılık tutarının satışların maliyetini artıracak şekilde gelir tablosunda, satışların maliyeti grubunda yeni bir hesap açılarak gösterilmesi daha uygun olacaktır.

Değeri düşen hammaddeler için karşılık ayırma kaydı aşağıdaki gibidir:

4	STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD <sup>326</sup> . A Hammaddesi 5.500 B Hammaddesi 8.500 D Hammaddesi 2.150 158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.	16.150	16.150
---	--	--------	--------

### 531 Mamullerin Değerlemesi

Kur farkı ve borçlanma maliyetlerini düşüktükten sonra mamullerin TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında düzeltilmiş maliyetleri, net gerçekleşebilir değerleri ve değer düşüklüğü aşağıdaki gibidir:

Mamuller	Maliyet	Tahmini Satış Tutarı	Tahmini Satış Gideri	Tahmini Tamamlanma Gideri	Net gerçek. değer	Değer Düşüklüğü
A Mamulü	71.000	80.000	2.500	12.000	65.500	5.500
B Mamulü	79.250	82.000	4.000	3.000	75.000	4.250
C Mamulü	27.250	35.000	4.000	7.000	24.000	3.250
D Mamulü	14.750	18.000	2.500	500	15.000	---
Toplam	192.250	215.000	13.000	22.500	179.500	13.000

A Mamulünün maliyeti 71.000 TL, net gerçekleşebilir değeri 65.500 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle A mamulünün maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için söz konusu mamulde 5.500 (71.000 – 65.500) TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

B Mamulünün maliyeti 79.250 TL, net gerçekleşebilir değeri 75.000 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle B mamulünün maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için söz konusu mamulde 4.250 (79.250 – 75.000) TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

<sup>326</sup> Stokların üretim işletmelerinde önemli paya sahip olması nedeniyle stoklarla ilgili değer düşüklüğünün bu hesapta izlenmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür.

C Mamulünün maliyeti 27.250 TL, net gerçekleşebilir değeri 24.000 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle C Mamulünün maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için söz konusu mamulde 3.250 (27.250 – 24.000) TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

D Mamulünün maliyeti 14.750 TL, net gerçekleşebilir değeri 15.000 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle D mamulünün net gerçekleşebilir değeri maliyeti aştığı için söz konusu mamulde değer düşüklüğü yoktur.

Değeri düşen mamuller için ayrılan karşılık kaydı aşağıdaki gibidir:

5	STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.	13.000	
	A Mamulü 5.500		
	B Mamulü 4.250		
	C Mamulü 3.250		
	158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.		13.000

### 532 Ticari Malların Değerlemesi

Kur farkı ve borçlanma maliyetlerini düştükten sonra ticari malların TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında düzeltilmiş maliyetleri, net gerçekleşebilir değerleri ve değer düşüklüğü aşağıdaki gibidir:

Ticari Mallar	Maliyet	Tahmini Satış Tutarı	Tahmini Satış Gideri	Tahmini Tamamlanma Gideri	Net Gerçekleşebilir Değer	Değer Düşük.
A Malı	33.500	33.500	1.500	250	31.750	1.750
B Malı	14.650	17.500	1.500	2.500	13.500	1.150
Toplam	48.150	48.500	3.000	2.750	42.750	2.900

A Malının maliyeti 33.500 TL, net gerçekleşebilir değeri 31.750 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle A malının maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için söz konusu malda 1.750 (33.500 – 31.750) TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

B malının maliyeti 14.650 TL, net gerçekleşebilir değeri 13.500 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle B malının maliyeti net gerçekleşebilir değeri aştığı için söz konusu malda 1.150 (14.650 – 13.500) TL değer düşüklüğü meydana gelmiştir.

Değeri düşen ticari malların muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde yapılır;

6	/		2.900	2.900
	625 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.			
	A Malı	1.750		
	B Malı	1.150		
	158 STOK DEĞ.DÜŞ.KARŞ.			
	/			

### 533 Yarı mamullerin değerlemesi

TMS 2 Stoklar Standardı kapsamında, yarı mamullerin net gerçekleşebilir değerleri ve değer düşüklüğü aşağıdaki gibidir:

	Maliyet	Tahmini Satış Tutarı	Tahmini Satış Gideri	Tahmini Tamamlanma Gideri	Net Gerçekleşebilir Değer	Değer Düşük.
Yarı Mamuller	90.000	105.000	3.500	2.700	98.800	yok

Yarı mamullerin maliyeti 90.000 TL, net gerçekleşebilir değeri 98.800 TL olduğu için, diğer bir ifadeyle yarı mamullerin net gerçekleşebilir değeri maliyeti aştığı için söz konusu yarı mamullerde değer düşüklüğü yoktur.

Stokların TMS 2 Stoklar Standardına göre, düzeltilmesi sonucunda toplam 32.050 TL (16.150 + 13.000 + 2.900) değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. Bu değer düşüklüğü TMS 2 Stoklar standardına göre, satışların maliyetine ilave olarak kaydedilmiştir. Bu durumda MSUGT'ye göre hesaplanan brüt satış kârı ile muhasebe standartlarına göre hesaplanan brüt satış kârı farklı çıkmaktadır. MSUGT'ye göre hesaplanan brüt satış kârı, muhasebe standartlarına göre hesaplanan brüt satış kârından daha fazla çıkmaktadır.

Bu işlemin bilanço ve gelir tablosuna etkileri aşağıda açıklanmıştır:

Gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kalemi toplam 32.050 TL'lik değer düşüklüğü kadar artarak, 370.000 TL'den 402.050 TL'ye yükselmiş, buna bağlı olarak yine gelir tablosunda bulunan brüt satış kârı da toplam değer düşüklüğü olan 32.050 TL kadar azalmıştır.



Yine bilançoda yer alan stoklar kalemi toplam 32.050 TL'lik değer düşüklüğü kadar azalarak 535.000 TL'den 502.950 TL'ye gerilemiş, dolayısıyla bilançonun aktif kalemi de 32.050 TL' azalarak 5.221.500 TL'den 5.189.450 TL'ye düşmüştür.

Stokların değerlemesi sonucunda ortaya çıkan değer düşüklükleri Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri hesabına kaydedilmesi uygun görülmüştür. Değer düşüklüklerinin bu hesaba kaydedilmesinin nedeni; TMS 2 Stoklar Standardında yer alan değer düşüklüğü karşılıklarının iptali stokların maliyetini azaltacak şekilde kaydedilmesi gerekir. İfadesi göz önünde bulundurularak, değer düşüklüklerinin de satışların maliyetini artıracak şekilde kaydedilmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür. Çünkü, stoklar kalemi üretim işletmelerinin varlıkları içinde önemli paya sahip olduğundan bu kalemden meydana gelen değer düşüklüğünün ayrı bir hesapta gösterilmesi tasarruf sahiplerinin bilgilendirilmesi açısından yararlı olacaktır.

#### ***54 Stoklar Standardı Kapsamında Stok Maliyetlerinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması***

TMS 2 Stoklar standardına göre, stokların satın alınmasında peşin (bugünkü) değer dikkate alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, stok maliyetlerinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması gerekmektedir. TMS 2 stoklar standardına göre, stoklar içinde yer alan vade farklarının döneme ait olanları finansman giderleri hesabına, sonraki dönemlere ait olan vade farkları ise ertelenmiş finansman gideri olarak dikkate alınmalıdır. Bu vade farkları satılan mamuller maliyetinden düşülebileceği gibi stokların maliyetinden de düşülebilmektedir. Uygulamada vade farkları satılan mamuller maliyetinden düşülmüştür.

#### ***540 Senetsiz Borçlar (Saticılar) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması***

Senetsiz borçlar içindeki vade farklarının tespitinde emsal faiz oranı kullanılmaktadır. TMS 2 Stoklar Standardına göre, ilgili mal ve hizmetin nakit satış değerine indirgeyen emsal faiz oranı %20 olarak dikkate alınmıştır.

Satıcılar	Kayıt Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değeri
Satıcı A	12.09.2009	125 gün	108	(125-108)=17	65.000
Satıcı B	25.12.2009	75 gün	5	(75-5)=70	75.000
Satıcı C	15.11.2009	80 gün	45	(80-45)= 35	35.000
TOPLAM					175.000

$$\text{Satıcı A'ya olan senetsiz borcun bugünkü değeri} = 65.000/(1+0,20)^{125/360}$$

$$=61.012,65 \text{ TL}$$

$$\text{Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı} = 65.000 - 61.012,65$$

$$= 3.987,35 \text{ TL}$$

$$\text{Günlük vade farkı} = 3.987,35/125 \text{ gün}$$

$$= 31,90 \text{ TL}$$

$$\text{İlgili döneme düşen vade farkı} = 3.445 \text{ TL } (108 \times 31,90)$$

$$\text{Sonraki döneme düşen vade farkı} = 542,35 \text{ TL } (17 \times 31,90)$$

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 3.445 TL, finansman gideri, sonraki döneme düşen 542,35 TL ise ertelenmiş finansman gideri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 3.987,35 TL'lik bir azalma meydana gelir.

7	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>/</span> <span>/</span> </div> <p style="text-align: center;">780 FİNANSMAN GİDERİ 283 ERT. FİNANSMAN GİDERİ 620 SAT. MAM. MALİYETİ</p>	<div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>3.445</span> <span>3.987,35</span> </div> <div style="display: flex; justify-content: space-between;"> <span>542,35</span> </div>
---	--	--

$$\text{Satıcı B'ye olan senetsiz borcun bugünkü değeri} = 75.000/(1+0,20)^{75/360}$$

$$=72.204,65 \text{ TL}$$

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı

$$= 75.000 - 72.204,65$$

$$= 2.795,35\text{TL}$$

Günlük vade farkı

$$= 2.795,35/75 \text{ gün}$$

$$= 37,27 \text{ TL}$$

İlgili döneme düşen vade farkı

$$= 186,35 \text{ TL } (5 \times 37,27)$$

Sonraki döneme düşen vade farkı

$$= 2.609 \text{ TL } (70 \times 37,27)$$

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 186,35 TL, finansman gideri, sonraki döneme düşen 2.609 TL ise ertelenmiş finansman gideri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 2.795,35 TL'lik bir azalma meydana gelir.

8		/					
	780 FİNANSMAN GİDERİ			186,35			
	283 ERT. FİNANSMAN GİDERİ			2.609			
	620 SAT. MAM. MALİYETİ					2.795,35	
		/					

Satıcı C'ye olan borcun bugünkü değeri =  $35.000/(1+0,20)^{80/360}$

$$= 33.610,29 \text{ TL}$$

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı

$$= 35.000 - 33.610,29$$

$$= 1.389,71 \text{ TL}$$

Günlük vade farkı

$$= 1.389,71/80 \text{ gün}$$

$$= 17,37 \text{ TL}$$

İlgili döneme düşen vade farkı = 781,65 TL (45x17,37)

Sonraki döneme düşen vade farkı = 608,06 TL (35x17,37)

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 781,65 TL, finansman gideri, sonraki döneme düşen 608,06 TL ise ertelenmiş finansman gideri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 1.389,71 TL'lik bir azalma meydana gelir.

9	780 FİNANSMAN GİDERİ 283 ERT. FİNANSMAN GİDERİ 620 SAT. MAM. MALİYETİ	781,65 608,06	1.389,71
---	---	------------------	----------

#### 541 Senetli Borçlar (Borç Senetleri) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Ayrıştırılması

Senetli alacakların tutarları ve vadelerini gösteren tablo aşağıda gösterilmiştir:

Borç Senetleri	Aktifleştirme Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değer
A Borç Senetleri	11.12.2009	35 gün	19 gün	(35-19)=16 gün	35.000
B Borç Senetleri	30.11.2009	50 gün	30 gün	(50-30)=20 gün	85.000
C Borç Senetleri	15.12.2009	30 gün	15 gün	(30-15)=15 gün	75.000
D Borç Senetleri	20.11.2009	45 gün	40 gün	(45-40)=5 gün	35.000
TOPLAM					230.000

A Borç Senetlerinin bugünkü değeri =  $35.000 / (1+0,20)^{35/360}$   
=34.385,07 TL

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı = 35.000 - 34.385,07  
= 614,93 TL

Günlük vade farkı = 614,93/35 gün  
= 17,57 TL

İlgili döneme düşen vade farkı = 333,83 TL (19x17,57)

Sonraki döneme düşen vade farkı = 281,10 TL (16x17,57)

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 333,83 TL, finansman gideri; sonraki döneme düşen 281,10 TL ise ertelenmiş finansman gideri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 614,93 TL'lik bir azalma meydana gelir.

10		/				
	780 FİNANSMAN GİDERİ			333,83		
	283 ERT. FİNANSMAN GİDERİ			281,10		
	620 SAT. MAM. MALİYETİ				614,93	
		/				

B Borç Senetlerinin bugünkü değeri = 85.000/(1+0,20)<sup>50/360</sup>

=82.874,62 TL

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı = 85.000 - 82.874,62

= 2.125,38 TL

Günlük vade farkı = 2.125,38/50 gün

= 42,51 TL

İlgili döneme düşen vade farkı = 1.275,30 TL (30x42,51)

Sonraki döneme düşen vade farkı = 850,08 TL (20x42,51)

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 1.275,30 TL, finansman gideri; sonraki döneme düşen 850,08 TL ise ertelenmiş finansman gideri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 2.125,38 TL'lik bir azalma meydana gelir.

11	780 FİNANSMAN GİDERİ 283 ERT. FİNANSMAN GİDERİ 620 SAT. MAM. MALİYETİ	1.275,30 850,08	2.125,38
----	---	--------------------	----------

C Borç Senetlerinin bugünkü değeri =  $75.000/(1+0,20)^{30/360}$

=73.869,10 TL

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı =  $75.000 - 73.869,10$

= 1.130,90 TL

Günlük vade farkı =  $1.130,90/30$  gün

= 37,70 TL

İlgili döneme düşen vade farkı =  $565,45$  TL ( $15 \times 37,70$ )

Sonraki döneme düşen vade farkı =  $565,45$  TL ( $15 \times 37,70$ )

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 565,45 TL, finansman gideri; sonraki döneme düşen 565,45 TL ise ertelenmiş finansman gideri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 1.130,90 TL'lik bir azalma meydana gelir.

12	780 FİNANSMAN GİDERİ 283 ERT. FİNANSMAN GİDERİ 620 SAT. MAM. MALİYETİ	565,45 565,45	1.130,90
----	---	------------------	----------

D Borç Senetlerinin bugünkü değeri =  $35.000/(1+0,20)^{45/360}$

=34.211,36 TL

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı =  $35.000 - 34.211,36$

= 788,64 TL

Günlük vade farkı = 788,64/45 gün

= 17,53 TL

İlgili döneme düşen vade farkı = 701,20 TL (40x17,53)

Sonraki döneme düşen vade farkı = 87,44 TL (5x17,53)

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 701,20 TL, finansman gideri; sonraki döneme düşen 87,44 TL ise ertelenmiş finansman gideri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda satılan mamuller maliyeti hesabında toplam 788,64 TL'lik bir azalma meydana gelir.

13			
	780 FİNANSMAN GİDERİ	701,20	
	283 ERT. FİNANSMAN GİDERİ	87,44	
	620 SAT. MAM. MALİYETİ		788,64

Stokların maliyetinde yer alan vade farkları TMS 2 Stoklar Standardı dikkate alınarak ayrıştırıldığında satılan mamuller maliyetinin 12.830,85 TL (3.987,35 + 2.795,35 + 1.389,71 + 614,93 + 2.125,38 + 1.130,90 + 788,64) azaldığı görülmektedir. TMS 2 Stoklar Standardına göre, bu vade farklarından 2009 yılına düşen 7.288,78 TL (3.445 + 186,35 + 781,65 + 333,83 + 1.275,30 + 565,45 + 701,20) finansman gideri olarak kaydedildi. 2010 yılına düşen 5.542,07 TL ise ertelenmiş finansman gideri olarak kaydedildi.

Bu işlemin bilanço ve gelir tablosuna etkileri aşağıda açıklanmıştır.

Bu işlem sonucunda, gelir tablosunda yer alan satılan mamuller maliyeti kalemi toplam 12.830,85 TL'lik vade farkı kadar azalarak, 300.000 TL'den 287.169,15 TL'ye düşmüştür. Buna bağlı olarak yine gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kalemi aynı tutarda azaldığı için brüt satış kârı da 12.830,85 TL artarak 440.000 TL'den 452.830,85 TL'ye yükselmiştir. Ayrıca, toplam 12.830,85 TL'nin 7.288,78 TL'lik kısmı gelir tablosundaki kısa vadeli borçlanma giderini artırarak olağan kârı azaltmıştır. Bunun yanında, 5.542,07 TL de (12.830,85 – 7.288,78) 2010 yılına ait finansman gideri olduğu için gelir tablosunda yer alan satılan mamuller maliyetinden

bir bilanço kalemi olan ertelenmiş finansman giderleri kalemine aktarıldığından, bu tutar gelir tablosunda yer alan dönem net kârını 5.542,07 TL artırmıştır.

### **55 *Hasılat Standardı Kapsamında Vadeli Satışlar İçinde Yer Alan Vade Farklarının Düzeltilmesi***

TMS 18 Hasılat Standardına göre, vadeli satışlara ilişkin vade farklarının satışlar içerisinde yer almaması gerekmektedir. Söz konusu standarda göre satışlar içinde yer alan vade farkları faiz geliri olarak kaydedilmelidir. Daha açık bir ifadeyle, döneme düşen vade farkları faiz geliri olarak, sonraki dönemlere ait vade farkları ise ertelenen faiz gelirleri veya gelecek aylara ait gelirler hesabında raporlanması gerekmektedir. Bu nedenle satış işlemi sonucunda ortaya çıkan ve henüz tahsil edilmemiş olan faiz gelirlerinin alacaklardan indirilmesi ve pasif bir hesaba alınması gerekmektedir. Böylece satışlar içerisinde yer alan vade farkları ayrıştırılmış olacaktır<sup>327</sup>.

Vergi Usul Kanunu açısından senetsiz alacaklara reeskont ayrılması kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınmaktadır<sup>328</sup>.

### **550 *Senetsiz Alacaklar (Alıcılar) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Düzeltilmesi***

İşletmenin, vadeli satışlarını oluşturan 290.000 TL'lik alıcılar, 30.000 TL'lik de alacak senetlerine ait vade farkları aşağıdaki gibi hesaplanır:

Ticari alacakların bugünkü değerlerinin tespitinde emsal faiz oranı kullanılmaktadır. TMS 18 madde 18'e göre ilgili mal ve hizmetlerin nakit satış değerine indirgeyen emsal faiz oranı %20 olarak dikkate alınmıştır.

---

<sup>327</sup> Sami Karacan, KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama, Umuttepe Yayınları, İzmit, 2009, S.156.

<sup>328</sup> Karacan, a.g.e, S.156.



Alıcılar	Kayıt Tarihi	Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değeri
Alıcı A	16.11.2009	76 gün	44 gün	(76-44)=32 gün	75.000
Alıcı B	10.10.2009	120 gün	80 gün	(120-80)=40 gün	96.000
Alıcı C	22.09.2009	128 gün	98 gün	(128-98)=30 gün	79.000
Alıcı D	25.12.2009	25 gün	5 gün	(25-5) =20 gün	40.000
TOPLAM					290.000

Bugünkü değer (BG) = Gelecekteki değer (GD)/(1+i)Vadeye Kalan Gün/360

Alıcı A'dan olan alacağın bugünkü değeri =  $75.000/(1+0,20)^{76/360}$

=72.168,09 TL

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı =  $75.000 - 72.168,09$

= 2.831,91 TL

Günlük vade farkı =  $2.831,91/76$  gün

= 37,26 TL

İlgili döneme düşen vade farkı =  $1.639,44$  TL (44x37,26)

Sonraki döneme düşen vade farkı =  $1.192,47$  TL (32x37,26)

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 1.639,44 TL, faiz geliri, sonraki döneme düşen 1.192,47 TL ise ertelenmiş faiz geliri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda yurt içi satışlar hesabında toplam 2.831,91 TL'lik bir azalma meydana gelir.

14	/ 600 YURT İÇİ SATIŞLAR 642 FAİZ GELİRLERİ 383 ERT. FAİZ GELİRİ /	2.831,91	 1.639,44 1.192,47 
----	---	----------	------------------------------

$$\begin{aligned} \text{Alıcı B'den olan alacağın bugünkü değeri} &= 96.000 / (1 + 0,20)^{120/360} \\ &= 90.339,46 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı} &= 96.000 - 90.339,46 \\ &= 5.660,54 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Günlük Vade Farkı} &= 5.660,54 / 120 \text{ gün} \\ &= 47,17 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{İlgili döneme düşen vade farkı} = 3.773,6 \text{ TL (80x47,17)}$$

$$\text{Sonraki döneme düşen vade farkı} = 1.886,8 \text{ TL (40x47,17)}$$

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 3.773,6 TL, faiz geliri, sonraki döneme düşen 1.886,8 TL ise ertelenmiş faiz geliri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda yurt içi satışlar hesabında toplam 5.660,54 TL'lik bir azalma meydana gelir.

15	/	/	5.660,54	/	/
600 YURT İÇİ SATIŞLAR					3.773,6
642 FAİZ GELİRLERİ					1.886,8
383 ERT. FAİZ GELİRİ					

$$\begin{aligned} \text{Alıcı C'den olan alacağın bugünkü değeri} &= 79.000 / (1 + 0,20)^{128/360} \\ &= 74.041,25 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı} &= 79.000 - 74.041,25 \\ &= 4.958,75 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Günlük Vade Farkı} &= 4.958,75 / 128 \text{ gün} \\ &= 38,74 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{İlgili döneme düşen vade farkı} = 3.796,52 \text{ TL (98x38,74)}$$

Sonraki döneme düşen vade farkı = 1.162,2 TL (30x38,74)

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 3.796,52 TL, faiz geliri, sonraki döneme düşen 1.162,2 TL ise ertelenmiş faiz geliri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda yurt içi satışlar hesabında toplam 4.958,75 TL'lik bir azalma meydana gelir.

16	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 642 FAİZ GELİRLERİ 383 ERT. FAİZ GELİRİ	4.958,75	3.796,52 1.162,23
----	---	----------	----------------------

Alıcı D'den olan alacağın bugünkü değeri =  $40.000 / (1 + 0,20)^{25/360}$   
= 39.496,74 TL

Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı =  $40.000 - 39.496,74$   
= 503,26 TL

Günlük Vade Farkı =  $503,26 / 25$  gün  
= 20,13 TL

İlgili döneme düşen vade farkı =  $100,65$  TL (5x20,13)

Sonraki döneme düşen vade farkı =  $402,61$  TL (20x20,13)

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 100,65 TL, faiz geliri, sonraki döneme düşen 402,61 TL ise ertelenmiş faiz geliri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda yurt içi satışlar hesabında toplam 503,26 TL'lik bir azalma meydana gelir.

17	600 YURT İÇİ SATIŞLAR 642 FAİZ GELİRLERİ 383 ERT. FAİZ GELİRİ	503,26	100,65 402,61
----	---	--------	------------------

## 551 Senetli Alacaklar (Alacak Senetleri) İçinde Yer Alan Vade Farklarının Düzeltilmesi

Satışlar içinde yer alan senetli alacaklardan dolayı ortaya çıkan vade farkları aşağıdaki gibi hesaplanır:

Alacak Senetleri	Aktifleştirme Tarihi	Ortalama Vade	Bilanço tarihine kadar olan vade	Bilanço tarihinden sonraki vade	Kayıtlı Değer
Alacak Senet. A	22.10.2009	120 gün	38 gün	(120-38)=82 gün	13.000
Alacak Senet. B	24.11.2009	150 gün	36 gün	(150-36)=114 gün	8.000
Alacak Senet. C	10.12.2009	150 gün	20 gün	(150-20)= 130 gün	9.000
TOPLAM					30.000

$$\begin{aligned} \text{Alacak Senetleri A'nın Bugünkü Değeri} &= 13.000 / (1 + 0,20)^{120/360} \\ &= 12.233,47 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı} &= 13.000 - 12.233,47 \\ &= 766 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Günlük Vade Farkı} &= 766 / 120 \text{ gün} \\ &= 6,38 \text{ TL} \end{aligned}$$

$$\text{İlgili döneme düşen vade farkı} = 242,44 \text{ TL (38x6,38)}$$

$$\text{Sonraki döneme düşen vade farkı} = 523,56 \text{ TL (82x6,38)}$$

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 242,44 TL, faiz geliri; sonraki döneme düşen 523,56 TL ise ertelenmiş faiz geliri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda yurt içi satışlar hesabında toplam 766 TL'lik bir azalma meydana gelir.

18	/				
		600 YURT İÇİ SATIŞLAR		766	
		642 FAİZ GELİRLERİ			242,44
		383 ERT. FAİZ GELİRİ			523,56
		/			

$$\text{Alacak Senetleri B'nin Bugünkü Değeri} = 8.000 / (1 + 0,20)^{150/360}$$

$$= 7.414,77 \text{ TL}$$

$$\text{Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı} = 8.000 - 7.414,77$$

$$= 585,23 \text{ TL}$$

$$\text{Günlük Vade Farkı} = 585,23 / 150 \text{ gün}$$

$$= 3,90 \text{ TL}$$

$$\text{İlgili döneme düşen vade farkı} = 140,4 \text{ TL} (36 \times 3,90)$$

$$\text{Sonraki döneme düşen vade farkı} = 444,83 \text{ TL} (114 \times 3,90)$$

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 140,4 TL, faiz geliri; sonraki döneme düşen 444,23 TL ise ertelenmiş faiz geliri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda yurt içi satışlar hesabında toplam 585,23 TL'lik bir azalma meydana gelir.

19		/			
	600 YURT İÇİ SATIŞLAR			585,23	
	642 FAİZ GELİRLERİ				140,40
	383 ERT.FAİZ GELİRİ				444,83
		/			

$$\text{Alacak Senetleri C'nin Bugünkü Değeri} = 9.000 / (1 + 0,20)^{150/360}$$

$$= 8.341,62 \text{ TL}$$

$$\text{Satışlar içinde yer alan toplam vade farkı} = 9.000 - 8.342,62$$

$$= 658,38 \text{ TL}$$

$$\text{Günlük Vade Farkı} = 658,38 / 150 \text{ gün}$$

$$= 4,39 \text{ TL}$$

$$\text{İlgili döneme düşen vade farkı} = 87,8 \text{ TL} (20 \times 4,39)$$

$$\text{Sonraki döneme düşen vade farkı} = 570,58 \text{ TL} (130 \times 4,39)$$

Hesaplanan vade farkının ilgili döneme düşen 87,8 TL, faiz geliri; sonraki döneme düşen 570,58 TL ise ertelenmiş faiz geliri olarak kayıt yapılır. Bu işlem sonucunda yurt içi satışlar hesabında toplam 658,38 TL'lik bir azalma meydana gelir.

20	/	/	/
600 YURT İÇİ SATIŞLAR		658,38	
642 FAİZ GELİRLERİ			87,80
383 ERT. FAİZ GELİRİ			570,58
/			

Yapılan muhasebe kayıtlarında da görüldüğü gibi, yurt içi satışlar içinde TMS 18 Hasılat Standardına göre, 15.964,07 TL (2.831,91+ 5.660,54 + 4.958,75 + 503,26 + 766 + 585,23 + 658,38) vade farkı bulunmaktadır. Bu vade farklarından 2009 yılına düşen 9.780,85 TL (1.639,44 + 3.773,6 + 3.796,52 + 100,65 + 242,44 + 140,40 + 87,80) faiz geliri olarak kaydedildi. 2010 yılına düşen 6.183,22 TL (1.192,47 + 1.886,8 + 1.162,23 + 402,61 + 523,56 + 444,83 + 570,58) ise ertelenmiş faiz geliri olarak kaydedildi.

Bu işlemin, bilanço ve gelir tablosuna etkileri aşağıda açıklanmıştır:

Gelir tablosunda yer alan yurt içi satışlar kalemi toplam 15.964,07 TL'lik vade farkı kadar azalarak, 550.000 TL'den 534.035,93 TL'ye düşmüş, buna bağlı olarak yine gelir tablosunda bulunan brüt satış kârı da toplam vade farkı olan 15.964,07 TL azalmıştır. Ayrıca, toplam 15.964,07 TL'nin 9.780,85 TL'lik kısmı gelir tablosundaki faiz gelirinin artması nedeniyle olağan kârı 9.780,85 TL artırmıştır. Bunun yanında 6.183,22 TL de (15.964,07 – 9.780,85) 2010 yılına ait faiz geliri olduğu için, gelir tablosunda yer alan yurt içi satışlardan, bir bilanço kalemi olan ertelenmiş faiz gelirlerine aktarıldığından dolayı gelir tablosundaki dönem net kârını 6.183,22 TL azaltmıştır.

## ***56 Maddi Duran Varlıkların Amortismanlarının Düzeltilmesi***

Standarda göre, varlığın amortismanına tabi tutulması, varlık kullanılabilir olduğunda, örneğin yönetim tarafından istenilen yer ve duruma getirildiği zaman başlamaktadır. Yani kıst esası geçerlidir. VUK'da ise, binek otomobilleri hariç olmak üzere, varlığın aktife girdiği yıl dikkate alınmakta, örneğin varlık yılın sonunda işletmeye girmiş olsa dahi, yılın tamamını kapsayacak şekilde amortisman ayrılmaktadır.

Örnek işletmede, bazı duran varlıklar 2009 yılında elde edilmiş ve VUK'a göre tam yıl amortisman ayrılmıştır. Oysa muhasebe standartlarına göre, amortisman ayırma işlemine duran varlık kullanılabilir duruma geldikten sonra başlanması gerekmektedir. Öncelikle bu duran varlıklara ait amortismanların düzeltilmesi gerekmektedir.

## **560 Binalara Ait Amortismanlarının Düzeltilmesi**

Bu başlık altında, pazarlama binası, yönetim binası, merkez bina ve üretim binasının amortismanlarının düzeltilmesi işlemleri ele alınmıştır.

### **560.0 Pazarlama Binasının Amortismanının Düzeltilmesi**

Pazarlama binasının faydalı ömrü VUK'a göre 60 yıl olarak dikkate alınmış, ancak gayrimenkul değerlendirme uzmanının yaptığı inceleme sonucunda söz konusu binanın faydalı ömrünün 48 yıl olduğu tespit edilmiştir. Pazarlama binasının amortismanı önce 48 yıl üzerinden hesaplanır, daha sonra geçmiş yıllara ait amortismanlar düzeltilir.

Yeni faydalı ömre göre her yıl ayrılacak amortisman tutarı = 150.000 TL/48 Yıl

$$= 3.125 \text{ TL/Yıl}$$

Söz konusu bina 05.08.2001 tarihinde satın alınmıştır. Dolayısıyla 2001 yılı için 5 aylık amortisman ayrılması gerekmektedir. Burada öncelikle 2001 yılı amortismanının düzeltilmesi gerekmektedir.

Bir aylık amortisman tutarı = 3.125 TL/12 Ay

$$= 260 \text{ TL/Ay}$$

2001 yılına düşen amortisman = 5 Ay x 260 TL

$$= 1.300 \text{ TL'dir.}$$

Geri kalan 1.825 (3.125 TL-1.300 TL) TL en son yıla eklenir. 2001 yılı dışındaki diğer yıllar için yıllık 3.125 TL amortisman ayrılır. Daha önce her yıl 2.500 TL ayrıldığı için, yıllık 625 TL (3.125 TL – 2.500 TL) amortisman eksik ayrılmıştır. Geriye dönük olarak 8 yıllık, her yıl 625 TL'lik daha amortisman birikmiş

amortismanlara eklenir. İlave edilecek toplam amortisman tutarı 5.000 (8 yıl x625 TL) TL'dir. 2001 yılında ise 1.200 TL (2.500 TL – 1.300 TL) fazla amortisman ayrılmıştır. Bu tutarın da ayrılan amortismandan düşülmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla amortismanla eklenecek toplam tutar 3.800 TL'dir. (5.000 TL – 1.200 TL) Bu tutarın 625 TL'si 2009 yılını ilgilendirdiği için ve bina pazarlama faaliyetlerinde kullanıldığı için 760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri hesabına eklenir. Kalan tutar Geçmiş Yıl Zararı hesabına eklenir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

21	/		
		760 PAZ.SAT.DAĞ.GİD.	625
		580 GEÇMİŞ YIL ZARARI	3.175
		257 BİRİKMİŞ AMORT.	3.800
		Pazarlama binasının geçmiş yıllara ait eksik ayrılan amortismanının düzeltilmesi	
	/		

### 560.1 Yönetim Binasının Amortismanının Düzeltilmesi

Vergi Usul Kanunu'na göre yönetim binasının faydalı ömrü 30 yıl olarak dikkate alınmış ve amortisman ayrılmıştır. Ancak, gayrimenkul değerlendirme uzmanı tarafından yapılan inceleme sonucunda söz konusu binanın faydalı ömrünün 40 yıl olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla bu bina için amortisman 40 yıl üzerinden ayrılması gerekmektedir. Söz konusu bina 2009 yılında elde edilmiştir. 2009 yılına düşen amortisman tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanır;

Yönetim binasının Düzeltilmiş bir yıllık amortismanı = 120.000 TL/40 yıl

= 3.000 TL/Yıl

Yönetim binasının bir aylık amortismanı = 3000 TL/12 Ay

= 250 TL/Ay

Yönetim binası 15.09.2009 tarihinde satın alındığı için 2009 yılına düşen amortismanının 4 ay üzerinden hesaplanması gerekmektedir.



Yönetim binasından 2009 yılına düşen amortisman tutarı =4ay x250 TL/Ay  
= 1.000 TL'dir.

Oysa Vergi Usul Kanunu'na göre 2009 yılında söz konusu bina ile ilgili 4.000 TL amortisman ayrılmıştır. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre 1.000 TL amortisman ayrılması gerekir. Dolayısıyla 2009 yılında TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre 3.000 TL fazla amortisman ayrılmış bulunmaktadır. Bu tutar 2009 yılına ait olduğu için 770 Genel Yönetim Giderleri hesabından düşülmesi gerekmektedir. Bu işlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

22	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN Yönetim binası amortismanı	3.000	
	770 GENEL YÖN.GİDERİ Yönetim binasının 2009 yılı amortisman düzeltmesi		3.000

2009 yılından itibaren söz konusu yönetim binası için her yıl 3.000 TL amortisman ayrılması gerekmektedir.

## 560.2 Merkez Binanın Amortismanının Düzeltilmesi

Merkez binanın faydalı ömrü VUK'a göre 40 yıl olarak dikkate alınmış, ancak gayrimenkul değerlendirme uzmanının yaptığı inceleme sonucunda söz konusu binanın faydalı ömrünün 34 yıl olduğu tespit edilmiştir. Merkez binanın amortismanı önce 34 yıl üzerinden hesaplanır, daha sonra geçmiş yıllara ait amortismanlar düzeltilir.

Yeni faydalı ömre göre her yıl ayrılacak amortisman tutarı = 130.000 TL/34 Yıl  
= 3.824 TL/Yıl

Söz konusu bina 23.08.2005 tarihinde elde edilmiştir. 2005 yılı için 5 aylık amortisman ayrılır. Öncelikle 2005 yılı amortismanının düzeltilmesi gerekir.

2005 yılına ait bir aylık amortisman tutarı = 3.824/12  
= 319 TL'dir.

$$\begin{aligned} 2005 \text{ yılına düşen amortisman} &= 5 \text{ Ay} \times 319 \text{ TL} \\ &= 1.595 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

Geri kalan 2.229 TL (3.824 TL-1.595 TL) en son yıla eklenmesi gerekmektedir. 2005 yılı dışındaki diğer yıllar için yıllık 3.824 TL amortisman ayrılması gerekmektedir. Daha önce her yıl 3.250 TL ayrıldığı için, yıllık 574 TL (3.824 TL-3.250 TL) amortisman eksik ayrılmıştır. Geriye dönük olarak 4 yıllık, her yıl 574 TL'lik daha amortisman birikmiş amortismanlar tutarına eklenir. İlave edilecek toplam amortisman tutarı 2.296 TL'dir (4 Yıl x 574 TL). 2005 yılında ise VUK'a göre 1.655 TL (3.250 TL - 1.595 TL) fazla amortisman ayrılmıştır. Bu tutarın da ayrılan amortismandan düşülmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla amortismana eklenecek toplam tutar 641 TL'dir (2.296 TL - 1.655 TL). Bu tutarın 574 TL'si 2009 yılını ilgilendirdiği için bu tutar 770 Genel Yönetim Gideri hesabına eklenmesi gerekmektedir. Kalan tutarın da Geçmiş Yıl Zararı hesabına eklenmesi gerekir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

23	<div style="text-align: center;">/</div> 770 GENEL YÖN.GİDERİ 580 GEÇMİŞ YIL ZARARI  257 BİRİKMİŞ AMORT. Merkez binanın Geçmiş yıllara ait eksik ayrılan amortismanlarının düzeltilmesi	574 67	641
----	--	-----------	-----

2009 yılından itibaren merkez bina için her yıl 3.824 TL amortisman ayrılması gerekir.

### 560.3 Üretim Binasının Amortismanının Düzeltilmesi

Üretim binası 03.03.2003 tarihinde satın alınmış ve Vergi Usul Kanunu'na göre tam yıl amortisman ayrılmıştır. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre duran varlığın kullanılabilir duruma gelmesinden sonra amortisman ayrılmaya başlanmaktadır. Üretim binası için 2003 yılında bir yıllık 10.000 TL amortisman

ayrılmış, oysa TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre 10 aylık amortisman ayrılması gerekirdi. TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre, 2003 yılına düşen amortisman tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

2003 yılına ait bir yıllık amortisman tutarı = 600.000 TL/60 Yıl

= 10.000 TL/Yıl

2003 yılına ait aylık amortisman = 10.000 TL/12 Ay

= 833 TL/Ay

2003 yılına düşen üretim binası amortismanı = 10 Ay x 833 TL

= 8.330 TL'dir.

2003 yılında 1.670 TL (10.000 TL – 8.330 TL) fazla amortisman ayrılmıştır. Bu amortisman tutarının düşülmesi gerekmektedir. İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur:

24	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN Üretim Binası	1.670	
	570 GEÇMİŞ YIL KÂR/ZAR. Üretim binasının fazla ayrılan amortismanının düzeltmesi		1.670

2009 yılından itibaren üretim binası için her yıl 10.000 TL ayrılması gerekir.

### 561 Makinelere Ait Amortismanların Düzeltilmesi

Bu başlık altında, baskı makinesi ve dikim makinesine ait amortismanların düzeltilmesi işlemleri ele alınmıştır. Örgü makinesi ve düğüm makinesi 2009 yılının ocak ayında satın alındığı için söz konusu makineye ait amortisman düzeltilmemiştir. Çünkü, bu makinelere VUK ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre tam yıl amortisman ayrılması gerekmektedir.

## 561.0 Baskı Makinesinin Amortismanının Düzeltilmesi

Baskı makinesinin faydalı ömrü Vergi Usul Kanunu'na göre 15 yıl olarak dikkate alınmış ve bu faydalı ömür üzerinden amortisman ayrılmıştır. Gayrimenkul değerlendirme uzmanı tarafından yapılan inceleme sonucunda söz konusu makinenin faydalı ömrünün 10 yıl olduğu tespit edilmiştir. Baskı makinesi için belirlenen faydalı ömre göre ayrılacak amortisman tutarı artar. Yeni amortismanın 10 yıl üzerinden hesaplanması gerekir.

$$\begin{aligned} \text{Yeni faydalı ömre göre her yıl ayrılacak amortisman tutarı} &= 1.275.000 \text{ TL}/10 \text{ Yıl} \\ &= 127.500 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Yeni faydalı ömre göre her ay ayrılacak amortisman tutarı} &= 127.500 \text{ TL}/12 \text{ Ay} \\ &= 10.625 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre, söz konusu makine için 2003 yılında 9 aylık amortisman ayrılması gerekmektedir. Diğer yıllarda ise 127.500 TL amortisman ayrılması gerekmektedir.

$$\begin{aligned} \text{Yeni faydalı ömre göre 2003 yılına düşen amortisman tutarı} &= 9 \text{ Ay} \times 10.625 \text{ TL} \\ &= 95.625 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

Ancak Vergi Usul Kanunu'na göre 2003 yılında baskı makinesi için 85.000 TL amortisman ayrılmıştı. Dolayısıyla 2003 yılında 10.625 TL (95.625 TL – 85.000 TL) eksik amortisman ayrılmıştır.

2003 yılı dışında diğer yıllarda her yıl ayrılması gereken amortisman tutarı TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre 127.500 TL olması gerekirken, Vergi Usul Kanunu'na göre 85.000 TL ayrılmıştır. Bu durumda, işletme baskı makinesi için 2003 yılı hariç 6 yıl boyunca her yıl 42.500 TL (127.500 TL – 85.000 TL) eksik amortisman ayırmıştır. Dolayısıyla, eklenecek toplam amortisman tutarı 265.625 TL'dir [(10.625 TL + (6 Yıl x 42.500 TL)]. Bu tutarın 42.500 TL'lik kısmı 2009 yılına ait olduğu için, bu yıla ait amortisman tutarının 620 Satılan Mamul Maliyeti

hesabına eklenmesi gerekmektedir. Kalan tutar ise (223.125 TL), 580 Geçmiş Yıl Zararları hesabına eklenmesi gerekir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

25	/		
		620 SATILAN MAMUL MALİYETİ	42.500
		580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI	223.125
		257 BİRİKMİŞ AMORT.	
		Baskı makinesinin eksik ayrılan amortismanının düzeltilmesi	265.625
	/		

2009 yılından itibaren baskı makinesi için her yıl 127.500 TL amortisman ayrılması gerekmektedir.

### 561.1 Dikim Makinesinin Amortismanının Düzeltilmesi

Dikim makinesinin faydalı ömrü, Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardında eşittir. Dikim Makinesi 2009 yılında elde edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'na göre söz konusu makine için tam yıl amortisman ayrılmıştır. Ancak, muhasebe standartlarına göre varlık kullanılabilir duruma geldikten sonra amortisman ayrılmaya başlanması gerekir. Dikim makinesinin 2009 yılına ait amortismanı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Dikim makinesinin yıllık amortismanı = 500.000 TL/5 Yıl

= 100.000 TL/Yıl

Dikim makinesinin aylık amortismanı = 100.000 TL/12 Ay

= 8.333 TL'dir.

Dikim makinesi 17.08.2009 tarihinde satın alınmış, dolayısıyla 2009 yılına ait 5 aylık amortisman ayrılması gerekmektedir.

Dikim makinesinin 2009 yılına ait amortisman tutarı = 5 Ay x 8.333 TL

= 41.665 TL'dir.

Dolayısıyla söz konusu makineye 2009 yılında 58.335 TL (100.000 TL – 41.665 TL) fazla amortisman ayrılmıştır.

Bu dikim makinesi üretimde kullanıldığı için 2009 yılına ait amortisman tutarının 620 Satılan Mamul Maliyeti hesabından düşülmesi gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

26	/		
		257 BİRİKMIŞ AMORTİSMAN	58.335
		Dikim makinesi amortismanı	
		620 SAT.MAMUL MALİYETİ	58.335
		Dikim makinesinin fazla ayrılan amortismanının düzeltilmesi	
	/		

## 562 Taşıtlara Ait Amortismanların Düzeltilmesi

Bu başlık altında, kamyonet ve otomobillere ait amortismanların düzeltilmesi ele alınmıştır. Servis otobüsü 2009 yılının ocak ayında satın alındığı için VUK ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre tam yıl amortisman ayrılmıştır.

### 562.0 Kamyonetin Amortismanının Düzeltilmesi

Kamyonetin faydalı ömrü açısından Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı arasında fark bulunmamaktadır. Kamyonet, 2009 yılında satın alınmış ve Vergi Usul Kanunu'na göre tam yıl amortisman ayrılmıştır. Ancak, TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardına göre kamyonete 16.06.2009 tarihinden itibaren amortisman ayrılmaya başlanması gerekmektedir.

$$\begin{aligned} \text{Kamyonetin yıllık amortismanı} &= 100.000 \text{ TL}/10 \text{ Yıl} \\ &= 10.000 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Kamyonetin aylık amortismanı} &= 10.000 \text{ TL}/12 \text{ Ay} \\ &= 833 \text{ TL'dir.} \end{aligned}$$

Kamyonet 16.06.2009 tarihinde satın alınmış, dolayısıyla 2009 yılına ait 7 aylık amortisman ayrılması gerekmektedir.

Kamyonetin 2009 yılına ait amortisman tutarı = 7 Ay x 833 TL  
= 5.831 TL'dir.

Oysa kamyonet için 2009 yılında 10.000 TL amortisman ayrılmıştır. Yani 4.169 TL (10.000 TL – 5.831 TL) fazla amortisman ayrılmıştır. Bu tutarın genel yönetim giderleri hesabından düşülmesi gerekmektedir. İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

27	257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	4.169	
	770 GENEL YÖN.GİDERİ		4.169
	Kamyonetin fazla ayrılan amortismanının düzeltilmesi		

2009 yılından itibaren kamyonet için her yıl 10.000 TL amortisman ayrılması gerekmektedir.

### 562.1 Otomobilin Amortismanının Düzeltilmesi

Otomobilin faydalı ömrü Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardında eşittir. Otomobil 02.04.2008 tarihinde satın alınmış ve Vergi Usul Kanunu'na göre 2008 yılı için tam yıl amortisman ayrılmıştır. Ancak, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre duran varlığın aktife girdiği tarihten itibaren amortisman ayrılmaya başlanması gerekir. 2008 yılı için 9 aylık amortisman ayrılması gerekmektedir. Dolayısıyla fazla ayrılan amortismanın genel yönetim giderlerinden düşülmesi gerekmektedir.

2008 yılına ait bir yıllık amortisman tutarı = 25.000 TL/5 Ay  
= 5.000 TL'dir.

Aylık amortisman tutarı = 5000 TL/12 Ay  
= 417 TL'dir.

2008 yılına düşen amortisman tutarı = 9 Ay x 417 TL  
= 3.753 TL'dir.

2008 yılında fazla ayrılan 1.247 TL'lik (5.000 TL -3.753 TL) amortisman geçmiş yıl karları hesabına eklenir. İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

28	/			
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	1.247	
		570 GEÇMİŞ YIL KARLARI		1.247
		Otomobilin 2008 yılında fazla ayrılan amortismanının düzeltilmesi		
		/		

### **563 Demirbaşlara Ait Amortismanların Düzeltilmesi**

Bu başlık altında, masa sandalyeye ait birikmiş amortismanların düzeltilmesi işlemleri ele alınmıştır.

#### **563.0 Masa Sandalyenin Amortismanının Düzeltilmesi**

Masa sandalyenin faydalı ömrü, Vergi Usul Kanunu ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardında eşittir. Masa sandalye 2009 yılında satın alınmış, Vergi Usul Kanunu'na göre bu demirbaşlar için tam yıl amortisman ayrılmıştır. Oysa, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre, varlık aktife girdiği tarihten itibaren amortisman ayrılmaya başlanması gerekmektedir.

Masa sandalyenin yıllık amortismanı = 135.000 TL/10 Yıl  
= 13.500 TL'dir.

Masa sandalyenin aylık amortismanı = 13.500 TL/12 Ay  
= 1.125 TL'dir.

Masa sandalye 09.09.2009 tarihinde elde edilmiş, dolayısıyla 2009 yılına ait 4 aylık amortisman ayrılması gerekir.



Masa sandalyenin 2009 yılına ait amortismanı = 4 Ay x 1.125 TL  
= 4.500 TL'dir.

Dolayısıyla masa sandalye ile ilgili 9.000 TL (13.500 TL – 4.500 TL) fazla amortisman ayrılmıştır. Bu tutarın genel yönetim giderleri hesabından düşülmesi gerekir. İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

29	/			
		257 BİRİKMİŞ AMORTİSMAN	9.000	
		770 GENEL YÖN.GİDERİ		9.000
		Masa sandalyenin fazla ayrılan amortismanının düzeltilmesi		
	/			

2009 yılından itibaren masa ve sandalyeler için 13.500 TL amortisman ayrılması gerekmektedir.

Maddi duran varlıkların amortismanlarının hesaplanması açısından yukarıda görüldüğü gibi Vergi Usul Kanunu ile muhasebe standartları arasında farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Bir üretim işletmesinin varlıkları içinde maddi duran varlıklar büyük paya sahip olduğu için, bu farklılıklar bilançonun varlık – kaynak yapısı ile faaliyet sonuçlarını da önemli ölçüde etkilemektedir.

Yapılan düzeltmelerin bilanço ve gelir tablosuna etkileri aşağıda açıklanmıştır:

Yapılan düzeltmeler sonucunda, 2009 yılında yönetim binasıyla ilgili fazla ayrılan amortismanlardan dolayı gelir tablosunda yer alan genel yönetim giderleri kalemi 9.595 TL azalmış, buna bağlı olarak da yine gelir tablosunda yer alan faaliyet kârı kalemi 9.595 TL artmıştır. 2009 yılında üretim binasıyla ilgili fazla ayrılan amortismanlardan dolayı gelir tablosunda yer alan satılan mamuller maliyeti kalemi 15.835 TL azalmış, buna bağlı olarak da yine gelir tablosunda yer alan brüt satış kârı 15.835 TL artmıştır. Geçmiş yıllarla ilgili fazla ayrılan amortismanlardan dolayı, bilançoda yer alan geçmiş yıllar karları 2.917 TL artmış, buna bağlı olarak da bilançoda yer alan öz kaynaklar kalemi aynı tutarda artmıştır.

2009 yılında pazarlama binasıyla ilgili eksik ayrılan amortismandan dolayı, gelir tablosunda yer alan pazarlama satış dağıtım giderleri 625 TL artmış, buna bağlı olarak da, yine gelir tablosunda yer alan faaliyet kârı 625 TL azalmıştır.

Geçmiş yıllarla ilgili eksik ayrılan amortismandan dolayı bilançoda yer alan geçmiş yıl zararları 226.367 TL artmış, buna bağlı olarak da, yine bilançoda yer alan öz kaynaklar kalemi 226.367 TL azalmıştır.

### ***57 Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi***

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı paragraf 1'e göre, bir varlığın defter değerinin; kullanımı ya da satışı ile geri kazanılacak tutarından fazla olması durumunda, ilgili varlık geri kazanılabilir tutarından daha yüksek bir tutardan izlenir. Diğer bir ifadeyle, varlığın defter değeri geri kazanılabilir değerini aşması durumunda bu varlık için karşılık ayrılır.

Geri kazanılabilir değer, kullanım değeri ve net satış değerinden yüksek olanıdır.

Defter değeri, duran varlığın maliyetinden birikmiş amortisman ve birikmiş değer düşüklüğü düşüldükten sonra kalan tutarı ifade eder.

Maddi duran varlıkların amortismanlarıyla ilgili yapılan düzeltme sonucunda maddi duran varlıkların maliyet ve amortisman tutarları aşağıdaki şekilde düzenlenebilir:

Maddi Duran Varlıklar	Maliyeti	Birikmiş Amortisman	Net Satış Değeri	Kullanım değeri
ARSA-ARAZİ 10.000 M <sup>2</sup> Arsa	500.000		450.000	475.000
<b>BİNALAR</b>	<b>1.000.000</b>			
Paz. Binası	150.000	26.300	110.200	118.000
Yön.Binası	120.000	1.000	110.000	105.000
Merkez Bina	130.000	16.891	102.000	104.000
Üretim Binası	600.000	68.330	550.000	547.000
<b>MAKİNE TESİS CİHAZ</b>	<b>3.500.000</b>			
Örgü Makinesi	750.000	281.250	450.000	440.000
Baskı Makinesi	1.275.000	860.625	420.000	425.000
Dikim Makinesi	500.000	41.665	445.000	430.000
Düğüm Makinesi	975.000	325.000	640.000	635.000
<b>TAŞITLAR</b>				
Servis Otobüsü	175.000	52.500	112.500	110.000
Kamyonet	100.000	5.831	110.000	95.000
Otomobil	25.000	8.753	28.000	32.000
<b>DEMİRBAŞLAR</b>				
Masa- Sandalye	135.000	4.500	125.000	110.000

Yapılan değerlemeler sonucunda, ortaya çıkan değer düşüklükleri; gelir tablosuna bakıldığında, maddi duran varlıklara ait değer düşüklüğünün kolayca tespit edilebilmesi için Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri hesabında izlenmesinin daha uygun olacağı düşünülmüştür. Maddi duran varlıklar üretim işletmelerinin varlıkları içinde büyük paya sahip oldukları için bunlarla ilgili değer düşüklüklerinin gelir tablosunda ayrı bir hesapta izlenmesi yararlı olacağı uygun görülmüştür. Normalde karşılık giderleri, bütün varlıklarla ilgili ayrılan karşılıkların izlendiği bir hesaptır. Dolayısıyla, söz konusu hesabın içinde hangi varlık için ne kadar karşılık ayrıldığı ilk bakışta anlaşılabilir. Ancak, duran varlıklarla ilgili değer düşüklükleri Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Giderleri hesabına kaydedildiğinde, maddi duran varlıklarla ilgili ne kadar değer düşüklüğü meydana geldiği kolayca anlaşılabilir.

Ayrıca, maddi duran varlıklarla ilgili değer düşüklükleri bir karşılık hesabı olan Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılıkları hesabında izlenmiştir. Ancak bilançoda maddi duran varlıklar grubunda boş hesap kodu bulunmamaktadır. Bu yüzden hesap kodu belirtilmemiştir.

## 570 Arsa-Arazinin Değerlemesi

Arsa arazinin kullanım değeri (475.000 TL), net satış değerinden (450.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, kullanım değeri (475.00 TL) dikkate alınır. Bu durumda arsa arazinin geri kazanılabilir değeri 475.000 TL'dir. Söz konusu arsa arazinin defter değeri ise 500.000 TL'dir. Geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için arsa arazi ile ilgili 25.000 TL (500.000 TL - 475.000 TL) karşılık ayrılır.

İşlemin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olur;

30	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD <sup>329</sup> .	25.000	
	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Arsa arazi için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması		25.000

## 571 Binaların Değerlemesi

Bu başlık altında pazarlama binası, yönetim binası, merkez bina ve üretim binasının değerlemesine yer verilmiştir.

### 571.0 Pazarlama Binasının Değerlemesi

Pazarlama binasının kullanım değeri (118.000 TL) net satış değerinden (110.200 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, kullanım değeri (118.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda pazarlama binasının geri kazanılabilir değeri 118.000 TL'dir. Söz konusu binanın defter değeri ise 123.700 TL'dir (150.000 TL – 26.300 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için pazarlama binasıyla ilgili olarak 5.700 TL (123.700 TL– 118.000 TL) karşılık ayrılması gerekir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

<sup>329</sup> Maddi duran varlıkların üretim işletmelerinin varlıkları içinde yüksek paya sahip olmasından dolayı, söz konusu duran varlıklarla ilgili değer düşüklüğünün bu hesapta izlenmesinin tasarruf sahiplerinin aydınlatılması açısından daha uygun olacağı varsayılmıştır.

31	/	5.700	5.700
MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.  MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Pazarlama binası için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması			
/			

### 571.1 Yönetim Binasının Değerlemesi

Yönetim binasının net satış değeri (110.000 TL) kullanım değerinden (105.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, net satış değeri (110.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda yönetim binasının geri kazanılabilir değeri 110.000 TL'dir. Söz konusu binanın defter değeri ise 119.000 TL'dir (120.000 TL – 1.000 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için yönetim binasıyla ilgili olarak 9.000 TL (119.000 TL – 110.000 TL) karşılık ayrılması gerekir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

32	/	9.000	9.000
MAD.DUR.VAR.DEG.DÜŞ.KARŞ.GİD.  MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Yönetim binası için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması			
/			

### 571.2 Merkez Binanın Değerlemesi

Merkez binanın kullanım değeri (104.000 TL), net satış değerinden (102.000) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, kullanım değeri (104.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda merkez binanın geri kazanılabilir değeri 104.000 TL'dir. Söz konusu binanın defter değeri ise 113.109 TL (130.000 TL– 16.891 TL) TL'dir. Geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için merkez binayla ilgili olarak 9.109 TL (113.109 TL – 104.000 TL) karşılık ayrılması gerekir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

33	/	9.109	9.109
MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.  MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Merkez bina için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması			

### 571.3 Üretim Binasının Değerlemesi

Üretim binasının net satış değeri (550.000 TL), kullanım değerinden (547.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, net satış değeri (550.00 TL) dikkate alınır. Bu durumda üretim binasının geri kazanılabilir değeri 550.000 TL'dir. Söz konusu binanın defter değeri ise 531.670 TL'dir (600.000 TL – 68.330 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin üstünde olduğu için üretim binasıyla ilgili olarak 18.330 TL (550.000 TL – 531.670 TL) değer artışı ortaya çıkmıştır. Bu değer artışı duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

34	/	18.330	18.330
252 BİNALAR Üretim binası  522 M.D.V. YEN. DEĞER.ART. Üretim binasında değer artışı meydana gelmesi			

### 572 Makinelerin Değerlemesi

Bu başlık altında, örgü makinesi, baskı makinesi, dikim makinesi ve düğüm makinesinin değerlendirme işlemleri yapılmaktadır.

#### 572.0 Örgü Makinesinin Değerlemesi

Örgü makinesinin net satış değeri (450.000 TL), kullanım değerinden (440.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, net satış değeri (450.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda örgü makinesinin geri kazanılabilir değeri 450.000 TL'dir. Söz konusu makinenin defter değeri ise 468.750 TL'dir (750.000 TL – 281.250 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için örgü

makinesi ile ilgili olarak 18.750 TL (468.750 TL – 450.000 TL) karşılık ayrılması gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

35	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.  MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Örgü makinesi için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması	18.750	18.750
----	--	--------	--------

### 572.1 Baskı Makinesinin Değerlemesi

Baskı makinesinin kullanım değeri (425.000 TL), net satış değerinden (420.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, kullanım değeri (425.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda baskı makinesinin geri kazanılabilir değeri 425.000 TL'dir. Söz konusu makinenin defter değeri ise 414.375 TL'dir (1.275.000 TL – 860.625 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin üstünde olduğu için baskı makinesi ile ilgili olarak 10.625 TL (425.000 TL – 414.375 TL) değer artışı ortaya çıkmıştır. Bu değer artışının duran varlığın maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

36	253 MAKİNE TESİS CİHAZ Baskı makinesi  522 M.D.V. YEN. DEĞER.ART. Baskı makinesinde meydana gelen değer artışı	10.625	10.625
----	--	--------	--------

### 572.2 Dikim Makinesinin Değerlemesi

Dikim makinesinin net satış değeri (445.000 TL), kullanım değerinden (430.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, net satış değeri (445.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda dikim makinesinin geri kazanılabilir değeri 445.000 TL'dir. Söz konusu makinenin defter değeri ise 458.335 TL'dir (500.000 TL –

41.665 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için dikim makinesi ile ilgili olarak 13.335 TL (458.335 TL – 445.000 TL) TL karşılık ayrılması gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

37	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.	13.335	
	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Dikim makinesi için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması		13.335

### 572.3 Dügüm Makinesinin Değerlemesi

Dügüm makinesinin net satış değeri (640.000 TL), kullanım değerinden (635.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, net satış değeri (640.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda dügüm makinesinin geri kazanılabilir değeri 640.000 TL'dir. Söz konusu makinenin defter değeri ise 650.000 TL'dir (975.000 TL – 325.000 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için dügüm makinesi ile ilgili olarak 10.000 TL (650.000 TL – 640.000 TL) karşılık ayrılması gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

38	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.	10.000	
	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Dügüm makinesi için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması		10.000

### 573 Taşıtların Değerlemesi

Bu başlık altında, servis otobüsü, kamyonet ve otomobilin değerlendirilmesi ile ilgili işlemlere yer verilecektir.



### 573.0 Servis Otobüsünün Değerlemesi

Servis otobüsünün net satış değeri (112.500 TL), kullanım değerinden (110.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, net satış değeri (112.500 TL) dikkate alınacaktır. Bu durumda servis otobüsünün geri kazanılabilir değeri 112.500 TL'dir. Söz konusu otobüsün defter değeri ise 122.500 TL'dir (175.000 TL– 52.500 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için servis otobüsü ile ilgili olarak 10.000 TL (122.500 TL – 112.500 TL) TL karşılık ayrılması gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

39	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.	10.000	
	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Servis otobüsü için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması		10.000

### 573.1 Kamyonetin Değerlemesi

Kamyonetin net satış değeri (110.000 TL), kullanım değerinden (95.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, net satış değeri (110.000 TL) dikkate alınacaktır. Bu durumda kamyonetin geri kazanılabilir değeri 110.000 TL'dir. Söz konusu kamyonetin defter değeri ise 94.169 TL'dir (100.000 TL– 5.831 TL). Geri kazanılabilir değeri defter değerinin üstünde olduğu için kamyonetle ilgili olarak 15.831 TL (110.000 TL – 94.169 TL) değer artışı ortaya çıkmıştır. Bu değer artışının taşıtların maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

40	254 TAŞITLAR Kamyonet	15.831	
	522 MDV YEN.DEĞ.ART. Kamyonetle ilgili değer artış kaydı		15.831

## 573.2 Otomobilin Değerlemesi

Otomobilin kullanım değeri (32.000 TL), net satış değerinden (28.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, kullanım değeri (32.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda otomobilin geri kazanılabilir değeri 32.000 TL'dir. Söz konusu otomobilin defter değeri ise 16.247 TL'dir (25.000 TL – 8.753 TL). Otomobilin geri kazanılabilir değeri defter değerinin üstünde olduğu için otomobil ile ilgili olarak 15.753 TL (32.000 TL – 16.247 TL) değer artışı ortaya çıkmıştır. Bu değer artışının taşıtların maliyetine eklenmesi gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

41	254 TAŞITLAR Otomobil	15.753	
	522 M.D.V. YEN. DEĞER.ART. Otomobilde meydana gelen değer artış kaydı		15.753

## 574 Demirbaşların Değerlemesi

Bu başlık altında masa sandalyenin değerlemesine yer verilmiştir.

### 574.0 Masa Sandalyenin Değerlemesi

Masa sandalyenin net satış değeri (125.000 TL), kullanım değerinden (110.000 TL) yüksek olduğu için geri kazanılabilir değer olarak, net satış değeri (125.000 TL) dikkate alınır. Bu durumda masa sandalyenin geri kazanılabilir değeri 125.000 TL'dir. Söz konusu masa sandalyenin defter değeri ise 130.500 TL'dir (135.000 TL – 4.500 TL). Masa sandalyenin geri kazanılabilir değeri defter değerinin altında kaldığı için masa sandalye ile ilgili olarak 5.500 TL (130.500 TL – 125.000 TL) karşılık ayrılması gerekmektedir.

İşlemin düzeltme kaydı aşağıdaki şekilde olur;

42	/	/	/
	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.GİD.	5.500	
	MAD.DUR.VAR.DEĞ.DÜŞ.KARŞ. Masa sandalye için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması		5.500
	/		

Vergi mevzuatında, maddi duran varlıklarla ilgili yeniden değerlendirme yapılmakta, değer artışı olduğunda mali tablolara yansıtılmaktadır. Maddi duran varlıkların değerlerinde meydana gelen değer düşüklüğü için herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, mali tablolara, değer düşüklüğü ile ilgili herhangi bir şey yansıtılmamaktadır. Üretim işletmelerinin varlıkları içinde yüksek paya sahip olan maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklükleri mali tablolara yansıtıldıklarında söz konusu işletmelerin varlık-kaynak yapısını ve faaliyet sonuçlarını büyük ölçüde etkilemektedir. Ayrıca, değer düşüklükleri dönem net kârını da azaltmaktadır.

Yapılan değerlendirme işlemleri sonucunda, maddi duran varlıkların değerlerinde toplam 106.394 TL azalış, 60.539 TL de artış olduğu tespit edilmiştir.

Yapılan düzeltme işleminin bilanço ve gelir tablosuna etkisi aşağıda açıklanmıştır:

Maddi duran varlıklarda yapılan değerlendirme sonucunda, gelir tablosunda yer alan diğer olağan gider ve zararlar bölümüne eklenilmesi önerilen maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılık gideri 106.394 TL arttığından dolayı, yine gelir tablosunda yer alan olağan kâr 106.394 TL azalmıştır. Değer düşüklüğünden dolayı bilançoda yer alan maddi duran varlıklar grubuna eklenilmesi önerilen maddi duran varlıklar değer düşüklüğü karşılığı 106.394 TL artmıştır. Söz konusu hesap düzenleyici hesap olduğu için, buna bağlı olarak da maddi duran varlık grubunu aynı tutarda azaltmıştır.

Ayrıca, maddi duran varlıkların değerlendirilmesi sonucunda meydana gelen toplam 60.539 TL'lik artış kadar, bilançoda yer alan maddi duran varlık kalemi artmıştır. Ayrıca, bu değer artışı bilançoda öz kaynaklar grubunda yer alan maddi duran varlık değer artışları hesabına kaydedildiği için, öz kaynaklar kalemi 60.539 TL artmıştır.

Sonuç itibariyle maddi duran varlıkların değerlemesi sonucunda bilançonun aktifi 106.394 TL azalmış, pasifi ise 60.539 TL artmıştır.

### **58 Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesi**

Bu başlık altında, TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre nakit akış tablosunun düzenlenmesi ele alınmıştır.

### **580 TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardına Göre Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesi**

TMS 7 Nakit Akış Tabloları standardına göre işletmelerin nakit işlemleri, işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetleri bazında ele alınmaktadır. Verilen bilgilere göre faaliyetler aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir;

#### İşletme Faaliyetleri

İşletme mal satışlarından nakit olarak 300.000 TL elde etmiştir.

Mal alışlarından dolayı 150.000 TL nakit çıkışı olmuştur.

Çalışanlara 75.000 TL ücret ödenmiştir.

#### Yatırım Faaliyetleri

İşletme nakit ödeyerek 60.000 TL'lik bina satın almıştır.

İştiraklerden 55.000 TL temettü tahsil edilmiştir.

#### Finansman Faaliyetleri

225.000 TL banka kredisi nakit olarak alınmıştır.

50.000 TL'lik hisse senedi ihraç edilmiş, karşılığı nakit olarak sağlanmıştır.

280.000 TL banka kredisi ödenmiştir.

Nakit işlemleri faaliyetlere göre ayrıldıktan sonra TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardına göre nakit akış tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenir;

<u>İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişleri</u>	300.000
Mal satışlarından elde edilen nakit	300.000
<u>İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları</u>	(225.000)
Mal alışlarından kaynaklanan nakit çıkışı	150.000
Çalışanlara ödemedi kaynaklanan nakit çıkışı	75.000
<u>Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişleri</u>	55.000
İştirak temettüsünden sağlanan nakit	55.000
<u>Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları</u>	(60.000)
Bina alımından kaynaklanan nakit çıkışı	60.000
<u>Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişleri</u>	225.000
Banka kredisinden sağlanan nakit	175.000
Hisse senedi ihracından sağlanan nakit	50.000
<u>Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları</u>	(280.000)
Banka kredisi ödemesinden kaynaklanan nakit çıkışı	280.000
Dönem Başı Nakit Mevcudu	15.000
Dönem Sonu Nakit Mevcudu	30.000
<u>Nakit artış veya azalışı aşağıdaki şekilde bulunur:</u>	
İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişleri	300.000
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişleri	55.000
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Girişi	<u>225.000</u>
TOPLAM	580.000

İşletme Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları	225.000
Yatırım Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışları	60.000
Finansman Faaliyetlerinden Kaynaklanan Nakit Çıkışı	<u>280.000</u>
TOPLAM	565.000
Nakit Artışı	15.000

### **581 MSUGT'ye Göre Nakit Akış Tablosunun Düzenlenmesi**

MSUGT'ye göre düzenlenen nakit akış tablosunda daha genel bir şekilde dönem başı nakit mevcuduna, dönem içi nakit girişleri eklenip, dönem içi nakit çıkışları düşülerek dönem sonu nakit mevcudu bulunmaktadır. MSUGT'ye göre düzenlenen nakit akış tablosunda, nakit girişlerinin ve çıkışlarının hangi faaliyetlerden kaynaklandığı belirtilmemektedir.

MSUGT'ye göre nakit akış tablosu aşağıdaki gibi düzenlenir:

Dönem başı nakit mevcudu	15.000
Dönem içi nakit girişleri	580.000
Dönem içi nakit çıkışları (-)	(565.000)
Dönem sonu nakit mevcudu	30.000

Nakit artış veya azalışı aşağıdaki şekilde hesaplanır:

Dönem içi nakit girişleri	580.000
Dönem içi nakit çıkışları	(565.000)
Nakit artışı	15.000

Yukarıdaki uygulamada, standartlara göre düzenlenen nakit akış tablosunun muhasebe bilgi kullanıcılarının anlayabileceği şekilde açık ve anlaşılır olarak düzenlendiği görülmektedir. Ancak, MSUGT'ye göre düzenlenen nakit akış tablosunda nakit akışlarının nerelerden kaynaklandığı görülmemektedir.

## 59 Ertelenen Vergi Varlıkları ve Vergi Yükümlülüklerinin Hesaplanması

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre, işletmelerin buldukları dönemde indiremedikleri vergi varlıkları ve buldukları dönemde vergisini vermedikleri vergi yükümlülüklerinin bilanço tarihi itibarıyla tespit edilmesi gerekmektedir. Böylelikle işletmenin gerçek durumunun yansıtılması sağlanmış olacaktır. Gelir vergisinde cari dönem vergi karşılığı ile ertelenmiş vergi karşılığının ayrı ayrı gösterilmesi gerekmektedir.

Hesaplanan vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri bilançoda (finansal durum tablosu) gösterilmesi gerekir. Vergi varlıkları ertelenmiş vergi varlıkları olarak bilançonun aktifinde, vergi yükümlülükleri ise ertelenmiş vergi yükümlülükleri olarak bilançonun pasifinde gösterilir. Ertelenen vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri hesaplanırken vergi oranı %20 olarak dikkate alınmıştır.

Ertelenen vergi varlıkları ve vergi yükümlülükleri aşağıdaki şekilde hesaplanabilir;

### Ertelenen vergi varlıkları

Açıklama	Yevmiye Madde Numarası	Ertelenmiş Vergi Varlığı
İlk mad.malzemenin değerlemesi	Yev.mad.4	16.150x0,20=3.230 TL
Mamullerin değerlemesi	Yev.mad.5	13.000x0,20=2.600 TL
Ticari malların değerlemesi	Yev.mad.6	2.900x0,20=580 TL
Stoklar içinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması	Yev.mad.7,8,9,10,11,12,13	5.543,48x0,20=1.108,70
Pazarlama binası amort.düzeltilmesi	Yev.mad.21	3.175x0,20=635 TL
Merkez bina amort.düzeltilmesi	Yev.mad.23	67x0,20=13 TL
Baskı makinesi amort.düzeltilmesi	Yev.mad.25	223.125x0,20=44.625 TL
Arsa arazinin değerlemesi	Yev.mad.30	25.000x0,20=5.000 TL
Pazarlama binasının değerlemesi	Yev.mad.31	5.700x0,20=1.140 TL
Yönetim binasının değerlemesi	Yev.mad.32	9.000x0,20=1.800 TL
Merkez binanın değerlemesi	Yev.mad.33	9.109x0,20=1.822 TL
Örgü makinesinin değerlemesi	Yev.mad.35	18.750x0,20=3.750 TL
Dikim makinesinin değerlemesi	Yev.mad.37	13.335x0,20=2.667 TL
Düğüm makinesinin değerlemesi	Yev.mad.38	10.000x0,20=2.000 TL
Servis otobüsünün değerlemesi	Yev.mad.39	10.000x0,20=2.000 TL
Masa sandalyenin değerlemesi	Yev.mad.42	5.500x0,20=1.100 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>74.070,70</b>

### Ertelenen Vergi Yükümlülükleri

Açıklama	Yevmiye Madde Numarası	Ertelenen Vergi Varlığı
Satışlar içindeki vade farklarının düzeltilmesi	yev.mad.14,15,16,17 18,19,20	6.183,08x0,20=1.236,62TL
Yönetim binasının amortisman düzeltilmesi	yev.mad.22	3.000 x 0,20= 600 TL
Dikim makinesinin amortisman düzeltilmesi	yev.mad.26	58.335 x 0,20= 11.667 TL
Üretim binasının amortisman düzeltilmesi	yev.mad.24	1.670 x 0,20= 334 TL
Kamyonetin amortisman düzeltilmesi	yev.mad.27	4.169 x 0,20= 834 TL
Otomobilin amortisman düzeltilmesi	yev.mad.28	1.247 x 0,20= 249 TL
Masa sandalyenin amortisman düzeltilmesi	yev.mad. 29	9.000 x 0,20= 1.800 TL
Üretim binasının değer artışı	yev.mad.34	18.330 x 0,20= 3.666 TL
Baskı makinesinin değer artışı	yev.mad.36	10.625 x 0,20= 2.125 TL
Kamyonetin değer artışı	yev.mad.40	15.831 x 0,20= 3.166 TL
Otomobilin değer artışı	yev.mad.41	15.753 x 0,20= 3.151 TL
<b>TOPLAM</b>		<b>28.828,62</b>

Tablodan da görüldüğü gibi, ertelenen vergi varlıkları toplamı 74.070,70 TL, ertelenen vergi yükümlülükleri ise 28.828,62 TL çıkmıştır. Bu durumda ertelenen net vergi varlıkları 45.242 (74.070,70 – 28.828,62) TL olur. Aradaki fark 693 Ertelemiş Vergi Geliri hesabının alacağına kaydedilir. İşlemin muhasebe kaydı aşağıdaki şekilde olur;

43	183 ERTELENMİŞ VERGİ VARLIKLARI	74.071	
	375 ERTELENMİŞ VERGİ YÜKÜMLÜLÜKLERİ		28.829
	693 ERTELENMİŞ VERGİ GELİRİ		45.242

Geçmiş yıl kâr ve zararlarının mahsup edilmesi kaydı aşağıdaki şekilde yapılır:

43	570 GEÇMİŞ YIL KARLARI	2.917	
	580 GEÇMİŞ YIL ZARARLARI		2.917



Muhasebe standartlarına göre düzeltme yapıldığında, bilanço ve gelir tablolarına yeni hesapların eklenmesi gerekmektedir. Yani muhasebe standartları mali tabloların biçim ve içeriğini değiştirmektedir. Yukarıda yapılan düzeltme sonucunda eklenmesi gereken kalemler arasında, ertelenmiş vergi varlıkları, ertelenmiş vergi yükümlülükleri, ertelenmiş faiz gelirleri, ertelenmiş finansman giderleri, maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılığı, maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılık gideri, gibi hesaplar sayılabilir. Muhasebe standartlarına göre hazırlanan mali tablolar bilgi temelli olarak hazırlanmaktadır. Yani tasarruf sahiplerinin ihtiyaç duyduğu bilgilerin yer alması sağlanmaktadır. Standartlara göre hazırlanan finansal tablolar, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, güvenilir ve anlaşılabilir niteliklere sahip olması gerekmektedir. Bu yüzden, tasarruf sahiplerinin ihtiyaç duyduğu bütün bilgilerin mali tablolarda yer alması sağlanmaktadır.

Muhasebe standartlarına göre yapılan düzeltmeler sonucunda vergi mevzuatı ve standartlara göre bilanço ve gelir tablosu karşılaştırmalı olarak aşağıdaki gibi düzenlenebilir:

Düzeltilmelere ait büyük defterler aşağıdaki gibidir:

<b>780 FİNANSMAN GİD.</b>		<b>150 İLK MAD.MALZ.</b>	
15.000,00		XXXX	15.000,00
7.750,00			
1.850,00			
3.445,00			
186,35			
781,65			
333,83			
1.275,30			
565,45			
701,20			
<b>31.888,78</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>15.000,00</b>
<b>152 MAMULLER</b>		<b>153 TİCARİ MALLAR</b>	
XXX	7.750,00	XXXX	1.850,00
<b>-</b>	<b>7.750,00</b>	<b>-</b>	<b>1.850,00</b>

<b>650 M.D.V.DEĞ.D.KARŞ.GİD.</b>	
25.000,00	
5.700,00	
9.000,00	
9.109,00	
18.750,00	
13.335,00	
10.000,00	
10.000,00	
5.500,00	
<b>106.394,00</b>	<b>-</b>

<b>625 STOK DEĞ.D.KARŞ.GİD.</b>	
16.150,00	
13.000,00	
2.900,00	
<b>32.050,00</b>	<b>-</b>

<b>158 STOK.DEĞ.D.KARŞ.</b>	
	16.150,00
	13.000,00
	2.900,00
<b>-</b>	<b>32.050,00</b>

<b>770 GENEL YÖN.GİD.</b>	
574,00	3.000,00
XXX	4.169,00
	9.000,00
<b>574,00</b>	<b>16.169,00</b>

<b>283 ERT.FİNANS.GİD.</b>	
542,35	
2.609,00	
608,06	
281,10	
850,08	
565,45	
87,44	
<b>5.543,48</b>	<b>-</b>

<b>256 M.D.V.DEĞ.DÜŞ.KARŞ.</b>	
	25.000,00
	5.700,00
	9.000,00
	9.109,00
	18.750,00
	13.335,00
	10.000,00
	10.000,00
	5.500,00
<b>-</b>	<b>106.394,00</b>

<b>620 SAT.MAM.MALİY.</b>	
42.500,00	3.987,35
XXXX	2.795,35
	614,93
	2.125,38
	1.130,90
	788,64
	58.335,00
	1.389,71
<b>42.500,00</b>	<b>71.167,26</b>

<b>600 YURT İÇİ SATIŞ</b>	
2.831,91	2.917
5.660,54	XXX
4.958,75	
503,26	
766,00	
585,23	
658,38	
<b>15.964,07</b>	<b>2.917</b>

<b>383 ERTELEN.FAİZ GEL.</b>	
	1.192,47
	1.886,80
	1.162,23
	402,61
	523,56
	444,83
	570,58
-	<b>6.183,08</b>

<b>760 PAZ.SAT.D.GİD.</b>	
625,00	
<b>625,00</b>	-

<b>642 FAİZ GELİRLERİ</b>	
	1.639,44
	3.773,60
	3.796,52
	100,65
	242,44
	140,40
	87,80
-	<b>9.780,85</b>

<b>580 GEÇMİŞ YIL ZARAR.</b>	
3.175,00	2.917
67,00	
223.125,00	
<b>226.367,00</b>	<b>2.917</b>

<b>257 BİRİKMİŞ AMORT.</b>	
3.000,00	3.800,00
1.670,00	641,00
58.335,00	265.625,00
4.169,00	
1.247,00	
9.000,00	
<b>77.421,00</b>	<b>270.066,00</b>

<b>570 GEÇMİŞ YIL KÂR.</b>	
	1.670,00
	1.247,00
<b>2.917,00</b>	<b>2.917,00</b>

<b>522 MDV YEN.DEĞ.ART.</b>	
	18.330,00
	10.625,00
	15.831,00
	15.753,00
-	<b>60.539,00</b>

<b>254 TAŞITLAR</b>	
15.831,00	
15.753,00	
<b>31.584,00</b>	-

<b>183 ERTELEN.VER.VAR.</b>	
74.071,00	
<b>74.071,00</b>	-

<b>375 ERT.VER.YÜKÜM.</b>	
	28.829,00
-	<b>28.829,00</b>

<b>252 BİNALAR</b>	
18.330,00	
<b>18.330,00</b>	-

<b>253 MAKİNE TES.CİH.</b>	
10.625,00	
<b>10.625,00</b>	-

<b>693 ERT.VER.GELİRİ</b>	
	45.242,00
	<b>45.242,00</b>

	VUK	Farklar	Standartlar
<b>AKTİF</b>	<b>5.221.500</b>		<b>5.005.964</b>
<b>I. DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.084.000</b>		<b>1.027.350</b>
<b>Hazır Değerler</b>	<b>172.000</b>	----	<b>172.000</b>
Kasa	55.000	----	30.000
Alınan Çekler	32.000	----	32.000
Bankalar	120.000	----	120.000
Verilen Çek ve Ödeme Emirleri (-)	(35.000)	----	(35.000)
<b>Menkul Kıymetler</b>	<b>44.000</b>	----	<b>44.000</b>
Hisse Senetleri	44.000	----	44.000
<b>Ticari Alacaklar</b>	<b>328.000</b>	----	<b>328.000</b>
Alıcılar	290.000	----	290.000
Alacak Senetleri	30.000	----	30.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(4.000)	----	(4.000)
Verilen Depozito ve Teminatlar	12.000	----	12.000
<b>Diğer Alacaklar</b>	<b>50.000</b>	----	<b>50.000</b>
Ortaklardan Alacak	25.000	----	25.000
İştiraklerden Alacak	25.000	----	25.000
<b>Stoklar</b>	<b>490.000</b>		<b>433.350</b>
İlk Madde ve Malzeme Stok	150.000	(15.000)	135.000
Yarı Mamuller Üretim	90.000	----	90.000
Mamuller	200.000	(7.750)	192.250
Ticari Mallar	50.000	(1.850)	48.150
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	----	(32.050)	(32.050)
<b>II. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>4.137.500</b>		<b>3978.614</b>
<b>Mali Duran Varlıklar</b>	<b>195.000</b>	----	<b>195.000</b>
İştirakler	75.000	----	75.000
Bağlı Ortaklıklar	120.000	----	120.000
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>3.935.000</b>		<b>3.696.500</b>
Arsa – Arazi	500.000	----	500.000
Binalar	1.000.000	18.330	1.018.330
Makine Tesis Cihaz	3.500.000	10.625	3.510.625
Taşıtlar	300.000	31.584	331.584
Demirbaşlar	135.000	----	135.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(1.500.000)	(192.645)	(1.692.645)
Maddi Duran Varlık Değ.Düş.Karş.		(106.394)	(106.394)
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>7.500</b>	---	<b>7.500</b>
Şerefiye	7.500	----	7.500
<b>Gelecek Yıllara Ait Gider ve Gelir Tah.</b>			<b>79.614</b>
Ertelenmiş Vergi Varlığı	---	74.071	74.071
Ertelenmiş Finansman Gideri	----	5.543	5.543
<b>PASİF</b>	<b>5.221.500</b>		<b>5.005.964</b>
<b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>1.050.000</b>		<b>1.050.000</b>
<b>Mali Borçlar</b>	<b>600.000</b>	----	<b>600.000</b>
Banka Kredileri	600.000	----	600.000
<b>Ticari Borçlar</b>	<b>395.000</b>	----	<b>395.000</b>
Satıcılar	175.000	----	175.000
Borç Senetleri	230.000	----	230.000

Borç Senetleri Reeskontu	(10.000)	----	(10.000)
<b>Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler</b>	<b>55.000</b>	----	<b>55.000</b>
Ödenecek Vergi ve Fonlar	30.000	----	30.000
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	25.000	----	25.000
<b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>	<b>1.470.000</b>		<b>1.505.012</b>
<b>Mali Borçlar</b>	<b>1.400.000</b>		<b>1.400.000</b>
Banka Kredileri	1.400.000	----	1.400.000
<b>Borç ve Gider Karşılıkları</b>	<b>70.000</b>		<b>98.829</b>
Dönem Kârı Ver.Diğ.Yasal Yük.Karş.	65.000	----	65.000
Dönem Kârı Peş.Öd.Vergi Yas.Yük.Karş.	(25.000)	----	(25.000)
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	30.000	----	30.000
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	----	28.829	28.829
<b>Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider Tah.</b>			<b>6.183</b>
Ertelenen Faiz Geliri	---	6.183	6.183
<b>Öz Kaynaklar</b>	<b>2.701.500</b>	----	<b>2.450.952</b>
<b>Ödenmiş Sermaye</b>	<b>2.000.000</b>	----	<b>2.000.000</b>
Sermaye	2.000.000	----	2.000.000
<b>Kâr Yedekleri</b>	<b>275.000</b>	----	<b>275.000</b>
Yasal Yedekler	200.000	----	200.000
Statü yedekleri	75.000	----	75.000
<b>Sermaye Yedekleri</b>			<b>60.539</b>
Mad.Duran Var.Yeniden Değ.Artışı	---	60.539	60.539
<b>Dönem Net Kârı /Zararı</b>	<b>426.500</b>		<b>115.413</b>
Dönem Net Kârı	426.500	338.863	338.863
Geçmiş Yıl Zararları	----	(223.450)	(223.450)

		VUK	Fark	Standartlar
<b>BRÜT SATIŞLAR</b>		<b>850.000</b>		<b>834.036</b>
Yurt İçi Satışlar	550.000		(15.964)	534.036
Yurt Dışı Satışlar	300.000		----	300.000
<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ</b>		<b>(40.000)</b>		<b>(72.050)</b>
Satıştan İadeler	25.000		----	25.000
Satış İskontoları	10.000		----	10.000
Stok Değ.Düş.Karş.Gideri	---	---	32.050	32.050
Diğer İndirimler	5.000		----	5.000
<b>NET SATIŞLAR</b>		<b>810.000</b>		<b>761.986</b>
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ</b>		<b>(370.000)</b>		<b>(341.333)</b>
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	45.000			45.000
Satılan Mamuller Maliyeti	300.000		(28.667)	271.333
Diğer Satışların Maliyeti	25.000			25.000
<b>BRÜT SATIŞ KÂRI</b>		<b>440.000</b>		<b>420.653</b>
<b>FAALİYET GİDERLERİ</b>		<b>(50.000)</b>		<b>(35.030)</b>
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	15.000		625	15.625
Genel Yönetim Giderleri	35.000		(15.595)	19.405
<b>FAALİYET KÂRI</b>		<b>390.000</b>		<b>385.623</b>
<b>DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>		<b>185.000</b>		<b>194.781</b>
Faiz Gelirleri	75.000		9.781	84.781
Komisyon Gelirleri	40.000			40.000
Menkul Kıymet Satış Kârı	60.000			60.000
Reeskont Faiz Geliri	10.000			10.000
<b>DİĞER OLAĞAN GİDER VE ZARARLAR</b>		<b>(30.000)</b>		<b>(136.394)</b>
Komisyon Giderleri	26.000			26.000
Mad.Dur.Var.Değ.Düş.Karş.Gideri	---	---	106.394	106.394
Reeskont Faiz Giderleri	4.000			4.000
<b>FİNANSMAN GİDERLERİ</b>		<b>(25.000)</b>		<b>(56.889)</b>
Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri	25.000		31.889	56.889
<b>OLAĞAN KÂR</b>		<b>520.000</b>		<b>387.121</b>
<b>OLAĞAN DIŞI GELİR VE KARLAR</b>		<b>13.125</b>		<b>13.125</b>
Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar		13.125		13.125
<b>DÖNEM KÂRI</b>		<b>533.125</b>		<b>400.246</b>
Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yas.Yük.Karş.		(106.625)		(106.625)
Ertelenmiş vergi geliri			45.242	45.242
<b>DÖNEM NET KÂRI</b>		<b>426.500</b>		<b>338.863</b>

Standartlara göre yapılan düzeltmeler sonucunda bilançonun aktif ve pasif toplamı değişmiştir. Vergi mevzuatına göre hazırlanan bilançodaki aktif toplamı, muhasebe standartlarına göre yapılan düzeltme sonucunda düşmüştür. Bu da maddi duran varlıklar ve stokların işletme varlıkları içinde önemli payı olduğunu ve bilançonun aktif ve pasifini önemli ölçüde etkilediğini göstermektedir. Aynı şekilde gelir

tablosuna bakıldığında, muhasebe standartlarına göre hesaplanan dönem net kârı, vergi mevzuatına göre hesaplanan dönem net kârından daha az çıkmıştır. Standart ve vergi mevzuatından amortisman hesaplama açısından önemli farklılıklar ortaya çıkmaktadır. Vergi mevzuatında duran varlık yılın son ayında da alınsa tam yıl amortisman ayrılmakta, ancak muhasebe standartlarına göre duran varlığın kullanılabilir duruma geldiği tarihten itibaren amortisman ayrılmaya başlanmaktadır. Ayrıca, vergi mevzuatının kabul ettiği bir duran varlığın faydalı ömrü muhasebe standartları uygulandığında değişmektedir. Dolayısıyla, duran varlığın faydalı ömrü daha az olursa, her yıl ayrılacak amortisman tutarı artmakta, duran varlığın faydalı ömrü daha fazla olursa her yıl ayrılacak amortisman tutarı azalmaktadır. Duran varlıklar yüksek tutarlarla satın alındığı için bunların amortismanları da yüksek olmakta, dolayısıyla vergi mevzuatı ile muhasebe standartlarına göre belirlenen faydalı ömürlerdeki farklılıklardan dolayı ortaya çıkan amortisman farklılıkları mali tabloları önemli derecede etkilemektedir.

Maddi duran varlıkların amortismanları TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre düzeltildiğinde 270.066 TL eksik amortisman ayrıldığı tespit edilmiş, bu amortismanlardan döneme düşen ve pazarlama binasıyla ilgili olan 625 TL'lik kısmı pazarlama satış dağıtım giderlerine, genel yönetim binasıyla ilgili olan 574 TL'lik kısmı genel yönetim giderlerine, üretim binasıyla ilgili olan 42.500 TL'lik kısmı da satılan mamuller maliyetine eklenmiştir. Dolayısıyla, işletmenin dönem gideri 43.699 TL artmıştır. Bu tutar gelir tablosunda bulunan dönem kârını azaltmıştır. Eksik ayrılan amortismanların 226.367 TL'lik kısmı geçmiş yılları ilgilendirdiğinden geçmiş yıl zararlarına kaydedilmiştir. Söz konusu hesap bilançonun pasifinde eksi olarak yer aldığı için, bilançonun pasifini aynı tutarda azaltmıştır.

Yapılan düzeltme sonucunda, 77.421 TL'lik amortismanın fazla ayrıldığı tespit edilmiş, bu amortismanlardan döneme düşen ve yönetim binasıyla ilgili olan 16.169 TL'lik amortisman genel yönetim giderlerinden, üretimle ilgili olan 58.335 TL'lik amortisman satılan mamul maliyetinden düşülmüştür. Genel yönetim giderleri gelir tablosunda faaliyet giderleri içinde yer aldığından faaliyet giderleri azalmış buna bağlı olarak faaliyet kârı da aynı tutarda artmıştır. Üretimle ilgili olan amortisman da gelir tablosunda satışların maliyeti kaleminde yer alan satılan mamuller maliyetinden düşüldüğünden, satışların maliyeti azalmış, buna bağlı olarak da brüt satış kârı



artmıştır. Ayrıca geçmiş dönemi ilgilendiren ve fazla ayrılan 2.917 TL'lik amortisman geçmiş yıl karlarına kaydedildiğinden ve bu hesap da bilançonun pasifinde öz kaynaklar içinde yer aldığından, öz kaynakları; dolayısıyla bilançonun pasifini aynı tutarda artırmıştır.

İşletmenin maddi duran varlıkları TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre değerlendirilmiştir, maddi duran varlıkların değerinde toplam 106.394 TL'lik azalma olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu tutar bilançoda maddi duran varlıklar grubunda yer alması önerilen ve düzenleyici hesap olan maddi duran varlık değer düşüklüğü hesabına kaydedildiği için varlıklar aynı tutarda azalmıştır. Buna karşılık söz konusu değer düşüklüğü gelir tablosunda diğer olağan gider ve zararlar grubunda yer alması önerilen maddi duran varlık değer düşüklüğü karşılık giderleri hesabına kaydedildiğinden, olağan gider ve zararlar grubu artmış buna bağlı olarak da olağan kâr azalmıştır.

Maddi duran varlıklarda meydana gelen değer düşüklüğünden sonra, işletmenin bilançosunda bulunan maddi duran varlıkları azalmakta, diğer taraftan değer düşüklükleri dönem gideri olarak kaydedildiği için; gelir tablosunda bulunan dönem kârı da azalmaktadır.

Yapılan düzeltme sonucunda, stokların maliyetlerinde yer alan vade farkları, kur farkları ve borçlanma maliyetlerinin stokların maliyetine eklenmeyip dönem gideri yazılmasından dolayı, işletmelerin dönem karları azalmaktadır. Düzeltme sonucunda, stokların içinde yer alan 24.600 TL'lik kur farkı ve borçlanma maliyeti olduğu tespit edilmiş, bu tutar bir dönem gideri olan finansman giderleri hesabına kaydedilmiş, dolayısıyla, gelir tablosunda yer alan dönem kârı söz konusu tutar kadar azalmıştır. Bu vade farkları stokların maliyetinde kalsaydı stoklar satılana kadar gider olarak gösterilemeyecekti, standartlar uygulandığında, stokların maliyetinde aktifleştirilmiş kur farkı, borçlanma maliyetleri ve vade farkları dönem gideri olarak yazılmaktadır. Stokların maliyetinde yer alan vade farklarından dolayı satılan mamuller maliyeti 24.006 TL azalmıştır. Bu tutarın 3.759 TL'lik kısmı döneme ait olmadığı için dönemsel kavram gereği ertelenmiş finansman gideri olarak kaydedilmiş, 20.247 TL'lik kısmı da döneme ait olduğu için finansman gideri olarak kaydedilmiştir.

Ayrıca stokların değerinde meydana gelen azalmalardan dolayı, hem işletmelerin stokları hem de gelir tablosunda bulunan dönem kârı etkilenmektedir. Stok değer düşüklükleri bilançoda stoklar içinde eksi olarak yer aldığı için işletmenin varlıkları azalmakta, değer düşüklükleri dönem gideri olarak yazıldığından gelir tablosunda yer alan dönem kârı da azalmaktadır. Stokların değerinde toplam 32.050 TL azalma olmuş, bu tutar bilançoda stoklar grubunda bulunan ve düzenleyici hesap olan stok değer düşüklüğü karşılığı hesabına kaydedilmiş, dolayısıyla işletmenin varlıkları bu tutar kadar eksilmiştir. Aynı şekilde değer düşüklüğü tutarı brüt satışların maliyeti içinde yer alması önerilen ve bir gider hesabı olan stok değer düşüklüğü karşılık giderleri hesabına kaydedildiği için satışların maliyeti kalemi artmış dolayısıyla brüt satış kârı azalmıştır.

Yine satışlar içinde yer alan toplam 15.964,07 TL'lik vade farkı gelir tablosunda bulunan yurt içi satışlardan düşüldüğü için, gelir tablosunda yer alan brüt satış kârı azalmış, buna karşılık bu vade farklarından döneme düşen 10.263,63 TL faiz gelirleri hesabına kaydedildiğinden olağan kâr aynı tutarda artmış, geri kalan 5.700,84 TL'lik tutar ise sonraki döneme ait olduğu için bir bilanço hesabı olan ertelenmiş faiz gelirleri hesabına kaydedildiğinden bilanço da yer alan yabancı kaynaklar aynı tutarda artmıştır.

TMS 12 Gelir Vergileri Standardına göre işletmenin bilanço ve gelir tablosu düzeltilmişinde, standartlarla vergi mevzuatı açısından ortaya çıkan farklılıklardan dolayı 74.071 TL vergi varlığı, 28.829 TL'de vergi yükümlülüğü ortaya çıkmıştır. Bu farklardan vergi varlığı olan 74.071 TL işletmenin bilançosunun aktifinde varlıklar içinde yer aldığından, varlıklar aynı tutarda artmıştır. Yine 28.829 TL'lik vergi yükümlülüğü de bilançonun pasifinde yabancı kaynaklar içinde yer aldığından, yabancı kaynaklar aynı tutarda artmıştır. Aradaki fark olan 45.242 TL fark da ertelenmiş vergi geliri olarak bilançonun pasifinde yabancı kaynaklar içinde gösterilmiş, dolayısıyla işletmenin yabancı kaynakları söz konusu tutar kadar artmıştır. Yani işletmenin, gider olarak kabul ettiği fakat vergi matrahından cari dönemde indiremediği giderler vergi varlığı olarak, yine işletmenin gelir olarak kabul ettiği fakat vergi matrahına cari dönemde ekleyemediği gelirler vergi yükümlülüğü (borcu) olarak bilançoda gösterilmiştir.

Türkiye finansal raporlama standartlarına göre bilanço ve gelir tablosu aşağıdaki şekilde düzenlenebilir:

	2009
<b>AKTİF</b>	<b>5.005.964</b>
<b>DÖNEN VARLIKLAR</b>	<b>1.027.350</b>
<b>Nakit ve Nakit Benzerleri</b>	<b>287.000</b>
Kasa	55.000
Alınan Çekler	32.000
Bankalar	120.000
Verilen Çek ve Ödeme Emirleri (-)	(35.000)
Alıcılar	115.000
<b>Finansal Varlıklar</b>	<b>44.000</b>
Hisse Senetleri	44.000
<b>Ticari ve Diğer Alacaklar</b>	<b>263.000</b>
Alıcılar	175.000
Alacak Senetleri	30.000
Alacak Senetleri Reeskontu (-)	(4.000)
Verilen Depozito ve Teminatlar	12.000
Ortaklardan Alacak	25.000
İştiraklerden Alacak	25.000
<b>Stoklar</b>	<b>433.350</b>
İlk Madde ve Malzeme Stok	135.000
Yarı Mamuller Üretim	90.000
Mamuller	192.250
Ticari Mallar	48.150
Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	(32.050)
<b>I. DURAN VARLIKLAR</b>	<b>3.978.614</b>
<b>Maddi Duran Varlıklar</b>	<b>3.696.500</b>
Arsa – Arazi	500.000
Binalar	1.018.330
Makine Tesis Cihaz	3.510.625
Taşıtlar	331.584
Demirbaşlar	135.000
Birikmiş Amortismanlar (-)	(1.692.645)
Maddi Duran Varlık Değ.Düş.Karş.	(106.394)
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>	<b>7.500</b>
Şerefiye	7.500
<b>Ertelenmiş Vergi Varlıkları</b>	<b>79.614</b>
Ertelenmiş Vergi Varlığı	74.071
Ertelenmiş Finansman Gideri	5.543
<b>Finansal Yatırımlar</b>	<b>195.000</b>
İştirakler	75.000
Bağlı Ortaklıklar	120.000

<b>PASİF</b>	<b>5.005.964</b>
<b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>	<b>1.155.012</b>
<b>Ticari ve Diğer Borçlar</b>	<b>395.000</b>
Satıcılar	175.000
Borç Senetleri	230.000
Borç Senetleri Reeskontu	(10.000)
<b>Vergi Yükümlülükleri</b>	<b>55.000</b>
Ödenecek Vergi ve Fonlar	30.000
Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri	25.000
<b>Karşılıklar</b>	<b>98.829</b>
Dönem Kârı Ver.Diğ.Yasal Yük.Karş.	65.000
Dönem Kârı Peş.Öd.Vergi Yas.Yük.Karş.	(25.000)
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	30.000
Ertelenen Vergi Yükümlülüğü	28.829
<b>Gelecek Aylara Ait Gelir ve Gider Tah.</b>	<b>6.183</b>
Ertelenen Faiz Geliri	6.183
<b>Finansal Borçlar</b>	<b>600.000</b>
Banka Kredileri	600.000
<b>Uzun Vadeli Yükümlülükler</b>	<b>1.400.000</b>
<b>Finansal Borçlar</b>	<b>1.400.000</b>
Banka Kredileri	1.400.000
<b>Öz Kaynaklar</b>	<b>2.200.952</b>
<b>Ana Ortaklığa Ait Özkaynaklar</b>	<b>1.750.000</b>
<b>Ödenmiş Sermaye</b>	<b>1.750.000</b>
Sermaye	1.750.000
<b>Kâr Yedekleri</b>	<b>275.000</b>
Yasal Yedekler	200.000
Statü yedekleri	75.000
<b>Sermaye Yedekleri</b>	<b>60.539</b>
Mad.Duran Var.Yeniden Değ.Artışı	60.539
<b>Dönem Net Kârı /Zararı</b>	<b>115.413</b>
Dönem Net Kârı	338.863
Geçmiş Yıl Zararları	(223.450)
<b>Azınlık Payları</b>	<b>250.000</b>

	2009
<b>HASILAT</b>	<b>834.036</b>
Yurt İçi Satışlar	534.036
Yurt Dışı Satışlar	300.000
<b>SATIŞ İNDİRİMLERİ</b>	<b>(72.050)</b>
Satıştan İadeler	25.000
Satış İskontoları	10.000
Stok Değ.Düş.Karş.Gideri	32.050
Diğer İndirimler	5.000
<b>SATIŞLARIN MALİYETİ</b>	<b>(341.333)</b>
Satılan Ticari Mallar Maliyeti	45.000
Satılan Mamuller Maliyeti	271.333
Diğer Satışların Maliyeti	25.000
<b>BRÜT KÂR</b>	<b>420.653</b>
<b>YÖNETİM GİDERLERİ</b>	<b>(35.030)</b>
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri	15.625
Genel Yönetim Giderleri	19.405
<b>FAALİYET KÂRI</b>	<b>385.623</b>
<b>DİĞER GELİRLER</b>	<b>207.906</b>
Faiz Gelirleri	84.781
Komisyon Gelirleri	40.000
Menkul Kıymet Satış Kârı	60.000
Reeskont Faiz Geliri	10.000
Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar	13.125
<b>DİĞER GİDERLER</b>	<b>(136.394)</b>
Komisyon Giderleri	26.000
Mad.Dur.Var.Değ.Düş.Karş.Gideri	106.394
Reeskont Faiz Giderleri	4.000
<b>FİNANSMAN MALİYETLERİ</b>	<b>(56.889)</b>
Finansman Giderleri	56.889
<b>VERGİ ÖNCESİ KÂR</b>	<b>400.246</b>
Dönem Vergi Gideri	(106.625)
Ertelenmiş vergi geliri	45.242
<b>VERGİ SONRASI DÖNEM KÂRI</b>	<b>338.863</b>
Azınlık Payları	34.564
Ana Ortaklık Payları	304.299
Hisse Başına Kazanç	0,017

## SONUÇ VE ÖNERİLER

Küreselleşmenin hızlı bir şekilde artması, yatırımcıların uluslararası hareketliliğini diğer bir deyişle uluslararası yatırımları artırmıştır. Uluslararası yatırımların hareketlenmesi yatırımcılar yani tasarruf sahiplerinin alacakları yatırım kararlarında mali tabloların önemli niteliksel özelliklerinden biri olan karşılaştırılabilirliğin önemini artırmıştır. Aynı işlem ve uygulamaların farklı ülkelerde farklı şekillerde mali tablolara yansıtılması mali tabloların karşılaştırılabilirlik özelliğini etkilemekte, bundan dolayı bir ülkedeki yatırımcı diğer bir ülkedeki herhangi bir işletme ile ilgili sağlıklı bilgiler elde edemez duruma gelmektedir. Bu karşılaştırılabilirliğin sağlanması amacıyla, tüm dünyada uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelme başlamış, bazı ülkeler uluslararası muhasebe standartlarını tamamen muhasebe uygulamalarına uyumlaştırmış, bazı ülkeler ise muhasebe standartlarından bir kısmını muhasebe uygulamalarına uyumlu hale getirmiştir. Türkiye’de IASB tarafından yayımlanan muhasebe standartlarının tamamı Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından tercüme edilmiş ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören işletmeler bu standartları 01.01.2005 tarihinden itibaren uygulamaya başlamışlardır.

Uluslararası finansal raporlama standartlarını uygulayan İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına kayıtlı birçok farklı işletmeler arasında yer alan üretim işletmeleri, bilançolarında yer alan maddi duran varlıklar ve stokların varlıklar içindeki oranı bakımından özel bir öneme sahiptirler. Üretimin yapılabilmesi ve işletmenin devamlılığının sağlanabilmesi için özellikle maddi duran varlıkların bu işletmeler açısından çok önemli olduğu görülmektedir. Bunun sonucu olarak, maddi duran varlıklar ve stoklarla ilgili uluslararası muhasebe standartlarının üretim işletmelerine uygulanması, işletmelerin bilanço ve gelir tablolarında önemli değişiklikler oluşturmaktadır.

Bu çalışmada, üretim işletmeleri açısından önemli olduğu düşünülen ve giriş bölümünde önemi vurgulanan sekiz adet standart, örnek bir üretim işletmesinin mali tablolarına uygulanmış, bu uygulama sonucunda vergi mevzuatı ile standartlar arasındaki farklılıklar ve bu farklılıkların işletmelerin varlık ve kaynak yapısı ile

faaliyet sonuçlarında hangi boyutta değişikler meydana getirdiği ortaya konulmuştur. Uygulama sonucunda bulunan farklılıklar aşağıda sıralanmıştır.

Stoklar içinde yer alan kur farkı ve borçlanma maliyeti ayrıştırması sonucu stokların maliyeti azalmış, stoklar bilançoda daha az değerde görünmüştür. Yine stokların maliyetinde yer alan vade farkları ayrıştırılmış, bu farklar satılan mamul maliyetinden düşüldüğü için, gelir tablosunda yer alan brüt satış kârı artmıştır. Kur farklarında olduğu gibi vade farkları da stoklardan düşüldüğü için bilançoda yer alan stoklar grubunun değeri azalmıştır.

Stoklarda meydana gelen değer düşüklükleri çalışmada önerilen Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri hesabına kaydedilmiştir. Stoklar standardına göre, değer düşüklüğü karşılığı ayrılan ve daha sonra satılan stoklara ait değer düşüklüğü iptal edilirken, stokların maliyetinden indirim olarak dikkate alınır. Bunun tersi olarak değer düşüklüğü oluştuğunda, bu değer düşüklüğünün karşılık ayırma yerine stokların maliyetine eklenmesi daha anlamlı olur. Bu tür bir uygulama ile yatırımcıların gelir tablosuna baktıklarında, stoklarda ne kadar değer düşüklüğü oluőtuđunu açık ve net olarak görmeleri sağlanır. Yapılan bu düzeltme sonucunda, değer düşüklüğü, gelir tablosunda yer alan satışların maliyeti kalemini artırmış, buna bağlı olarak da brüt satış kârını azaltmıştır. Buna karşılık, aynı değer düşüklüğü bilançoda yer alan stoklar kaleminin dolayısıyla da aktif toplamının azalmasına neden olmuştur.

Örnek işletmenin, vadeli satışları tespit edilmiş, bu satışlar emsal faiz oranı dikkate alınarak peşin değere indirgenmiş, böylece vadeli satışlar içinde yer alan vade farkları ayrıştırılmıştır. Ortaya çıkan vade farkları muhasebe standartlarına göre, satışlarda bir azalış olarak dikkate alınmıştır. Vadeli satışlar içinde yer alan vade farklarının ayrıştırılması sonucunda gelir tablosunun brüt satış kârı veya zararı bölümünde yer alan yurt içi satışlar azalmış, bu vade farklarından döneme düşenler faiz geliri olarak kaydedildiği için olağan kâr artmıştır. Döneme ait olmayan vade farkları ise, yurt içi satışlardan ertelenmiş faiz gelirleri hesabına kaydedildiği için bilançonun pasif tarafı artmıştır. Yapılan düzeltme sonucunda, döneme ait olan ve döneme ait olmayan hasılat ayrıştırılmıştır. Vergi mevzuatına göre, döneme ait olan hasılat ve döneme ait olmayan hasılat satışlar içinde yer almaktayken, muhasebe

standartlarına göre yapılan düzeltme sonucunda, dönemsellik kavramı gereği döneme ait olan ve olmayan hasılat bulunarak ilgili dönemlere ait olan hasılat, ait olduğu dönemin hasılatı olarak kaydedilmiştir. Oysa, Türk vergi mevzuatına göre, döneme ait olmayan hasılat, dönem hasılatı olarak kabul edilmektedir. Düzeltme sonucunda, dönem hasılatı ve döneme ait olmayan hasılat ayrı ayrı gösterilmiştir.

Maddi duran varlıkların amortismanları TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına göre düzeltilmiş, düzeltme sonucunda, söz konusu duran varlıklar için fazla ve eksik ayrılan amortismanlar tespit edilmiş ve gerekli yevmiye kayıtları yapılmıştır.

Yapılan düzeltmeler sonucunda, yönetim binasıyla ilgili fazla ayrılan amortismanlardan dolayı; gelir tablosunda yer alan faaliyet giderleri kalemi azaldığı için, yine gelir tablosunda yer alan faaliyet kârı kalemi aynı tutarda artmıştır. 2009 yılında üretim binasıyla ilgili fazla ayrılan amortismanlardan dolayı, gelir tablosunda yer alan satılan mamuller maliyeti kalemi azaldığı için, yine gelir tablosunda yer alan brüt satış kârı da aynı tutarda artmıştır. Geçmiş yıllarla ilgili fazla ayrılan amortismanlardan dolayı, bilançoda yer alan geçmiş yıllar karları artmış, buna bağlı olarak da bilançoda yer alan öz kaynaklar kalemi aynı tutarda artmıştır.

Pazarlama binasıyla ilgili eksik ayrılan amortismandan dolayı, gelir tablosunda yer alan pazarlama satış dağıtım giderleri kalemi artmış, buna bağlı olarak da, gelir tablosunda yer alan faaliyet kârı aynı tutarda azalmıştır. Diğer yandan geçmiş yıllarla ilgili eksik ayrılan amortismandan dolayı bilançoda yer alan geçmiş yıl zararları kalemi artmış, buna bağlı olarak da, bilançoda yer alan öz kaynaklar kalemi aynı tutarda azalmıştır. Bu azalma bilançonun aktif ve pasifini önemli ölçüde etkilemiştir.

Sonuç itibariyle, maddi duran varlıklar amortismanlarının düzeltilmesi sonucunda, gelir tablosu ve bilanço kalemleri önemli ölçüde etkilenmiştir. Amortismanların düzeltilmesi sonucunda, bilançonun aktif ve pasif toplamı azalmış, yapılan düzeltme sonucunda gelir tablosunda yer alan dönem net kârı kalemi de azalmıştır.

Yapılan değerlendirme işlemleri sonucunda, maddi duran varlıkların bazılarının değerinde azalış ve bazılarının değerinde ise artış olduğu tespit edilmiştir. Maddi duran varlıkların değerinde meydana gelen bu azalış ve artışlar gelir tablosu ve bilanço toplamalarını önemli ölçüde etkilemiştir.



Maddi duran varlıklarda yapılan değerleme sonucunda, gelir tablosunda yer alan diğer olağan gider ve zararlar bölümüne eklenilmesi nerilen Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri arttığından dolayı, yine gelir tablosunda yer alan olağan kr azalmıştır. Değer düşüklüğünden dolayı bilançoda yer alan maddi duran varlıklar kalemine eklenilmesi nerilen Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı artmıştır. Söz konusu hesap düzenleyici özellikte olmasından dolayı maddi duran varlık grubunu aynı tutarda azaltmıştır.

Ayrıca, maddi duran varlıkların değerlemesi sonucunda meydana gelen artış kadar, bilançoda yer alan maddi duran varlık kalemi artmıştır. Diğer taraftan, bu değer artışı bilançoda öz kaynaklar grubunda yer alan maddi duran varlık değer artışları hesabına kaydedildiği için, öz kaynaklar kalemi artmıştır. Sonuç olarak maddi duran varlıkların değerlemesi sonucunda bilançonun aktif ve pasifi önemli ölçüde azalmıştır. Yapılan değerleme, işletmenin faaliyet sonucunu da etkilemiştir. Değer düşüklüğünün gider hesabına kaydedilmesinden dolayı gelir tablosunda yer alan dönem net kâr azalmıştır.

İşletmenin nakit akış tablosu, TMS 7 Nakit Akış Tablolarına ve Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre ayrı ayrı düzenlenmiş, standarda göre düzenlenen nakit akış tablosunun daha ayrıntılı ve bilgi temelli olduğu görülmüştür. Standart, nakit akışlarını faaliyetler temelinde ele aldığı için hangi faaliyetten, hangi nakit akışlarının olduğunu açıkça ortaya koymaktadır. Ancak Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlanan nakit akış tablosunda, nakit akışları genel olarak dikkate alındığı için nakit akışlarının hangi faaliyetlerle ilgili olduğu açık değildir.

Sonuç olarak seçilen standartların mali tablolara uygulanması, vergi mevzuatı ile standartlar arasında önemli farklılıklar ortaya çıkarılmıştır. Stoklar ve maddi duran varlıkların örnek üretim işletmesinin varlıkları içinde önemli paya sahip olması, düzeltme sonucunda bilançonun aktif ve pasifini önemli ölçüde azaltmış, işletmenin gelir tablosunda yer alan dönem net kârı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre hazırlanan gelir tablosunda yer alan dönem net kârına göre daha az çıkmıştır. Yapılan düzeltme sonuçlarının, tasarruf sahipleri tarafından daha açık

görülebilmesi için tekdüzen hesap planına bazı yeni hesapların eklenmesi gerektiği anlaşılmıştır.

Bu bağlamda, Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılık Giderinin hesap planına eklenmesi gerekmektedir. Bu tür bir hesap ile maddi duran varlıkların standartlara göre düzeltilmesi sonucunda; gelir tablosunda maddi duran varlıklarla ilgili ne kadar değer düşüklüğü meydana geldiği kolayca görülebilir. Maddi duran varlıklarla ilgili değer düşüklüğünün Karşılık Giderleri hesabına kaydedilmesi durumunda, gelir tablosunda, hangi varlık için ne kadar karşılık ayrıldığı tek tek ve açık olarak görülemeyebilir. Özellikle maddi duran varlıklar ve stokların üretim işletmeleri açısından önemli kalemler olması, bu kalemlerle ilgili değer düşüklüklerinin ayrı hesaplarda izlenmesi, tasarruf sahiplerinin aydınlatılması açısından yararlı olacaktır.

Stoklarla ilgili değer düşüklüğünün Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri hesabına kaydedilmesi ile stokların standartlara göre düzeltilmesi sonucunda, gelir tablosunda stoklarla ilgili ne kadar değer düşüklüğü oluştuğu kolayca anlaşılacaktır.

Diğer taraftan stoklarla ilgili değer düşüklüğünün izlenmesi için tekdüzen hesap planında Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı bulunmaktadır. Dolayısıyla, bilançoda bu hesaba bakıldığında stoklarla ilgili ne kadar değer düşüklüğü olduğu kolayca anlaşılabilir. Ancak, maddi duran varlıklarla ilgili değer düşüklüğünün izlenmesi için tekdüzen hesap planında herhangi bir hesap bulunmamaktadır. Eklenmesi önerilen Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı hesabı sayesinde, tasarruf sahipleri bilançoda standartlara göre yapılan düzeltme sonucunda, maddi duran varlıkların değerinde ne kadar azalma olduğunu rahatça görebileceklerdir. Aksine maddi duran varlıklarla ilgili değer düşüklüğünün maddi duran varlığın maliyetinden düşülmesi durumunda, tasarruf sahipleri bilançoya bakarak maddi duran varlıkların satıldığı veya değerinin düştüğü konusunda her hangi bir bilgi sahibi olamayacaklardır.

Çalışmada seçilen muhasebe standartlarının, özellikle TMS 2 Stoklar ve TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardının işletmelerin mali tablolarına uygulanması sonucunda, varlıkların ve kaynakların bilançoda daha açık ve net görülmesi sağlanmakta, finansal tabloların karşılaştırılabilirlik ve güvenilirliği artmakta,

döneme ait olmayan gider ve gelirler dönemsellik kavramı gereği ertelenmiş finansman gideri ve ertelenmiş faiz geliri olarak kaydedilmekte, işletmelerin vergi mevzuatına göre hesapladıkları vergiler ile muhasebe standartlarına göre hesaplanan vergileri farklı çıkmakta, tekdüzen hesap planına literatürde eklenmesi önerilen Ertelenmiş Vergi Geliri/Gideri, Ertelenmiş Vergi Varlığı, Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü, Ertelenmiş Faiz Geliri ve Ertelenmiş Faiz (Finansman) Gideri gibi hesaplar yanında bu çalışmada tekdüzen hesap planına eklenme gerekçesi açıklanan, Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri, Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Karşılığı, Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Gideri hesaplarının da eklenmesinin tasarruf sahiplerinin aydınlatılması açısından daha iyi olacağı sonucuna ulaşılmaktadır. Standartlar uygulandığında işletmelerin nakit akışları, faaliyetler temelinde daha açık ve rahat anlaşılabilir, bilançonun aktif ve pasif toplamı önemli ölçüde değişebilecek, işletmelerin faaliyet sonuçları önemli ölçüde farklı çıkabilecek, bununla birlikte tüm bu yapılanlar mali tabloların uluslararası yatırımcılar açısından aynı anlama gelecek bir formata kavuşmasını sağlayacaktır.

## KAYNAKÇA

- Açma Tuğba, “Türk Muhasebe Hukuku’nu Oluşturan Düzenlemeler Ve Türkiye’de Uluslararası Muhasebe Standartlarına Uyum Çalışmaları”, *Mevzuat Dergisi*, Sayı:89, Mayıs 2005.
- Adhikari Ajay ve Tondkar Rasoul H., “Environmental Factors Influencing Accounting, Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, Volume:4, Issue:2, 1992.
- Ağca Ahmet ve Aktaş Rafet, *Uluslararası Muhasebe/Finansal Raporlama (IAS/IFRS) Standartları İMKB'de Yer Alan Firmaların Finansal Tablolarını Nasıl Etkiledi*, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Sayı:18, Ağustos 2007.
- Akdoğan Nalan ve Aydın Hamdi, *Muhasebe Teorileri*, Ankara: Gazi Üniversitesi İİBF. Yayınları, 1987.
- Akdoğan Nalan, *Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları*, 4. Baskı, Cem Web Ofset Ltd. Şti., Nisan 1998.
- Akgül Başak Ataman, “Maddi Olmayan Duran Varlıkların İtfasına İlişkin İAS 38 ile İFRS 3 Standardında yer alan düzenlemeler ve Türk Vergi Mevzuatıyla Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı: 25, Ocak 2005.
- Aksoy Tamer, “Finansal Muhasebe Ve Raporlama Standartlarında Uyumlaştırma Ve UMS/UFRS Bazında Küresel Muhasebe Standartları Setine Yöneliş Eğilimi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:71, 2006.
- Alexander David and Archer Simon, *İnternational Accounting/Finansal Reporting Standards Guide*, Chicago:CCH, 2009.
- Altuğ Osman, *Maliyet Muhasebesi*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2001.
- Arıkan Yahya, “Uluslararası Muhasebe Standartları Türkiye Uygulaması”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:36, Mayıs-Haziran 1996.

- Arslan Erdoğan, “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Vergilendirilmesi”, Ankara SMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 02-06 Mart 2008.
- Atılğan Ahmet, Maddi Duran Varlık Standardı (TMS-16)  
[http://www.batiymm.com.tr/\\_5/2008/08-3.htm](http://www.batiymm.com.tr/_5/2008/08-3.htm) 11.03.2010
- Baker C.Richard and Barbu Elena M., Trends İn Research On İnternational Accounting Harmonization, The İnternational Journal Of Accounting, Volume:42, 2007.
- Başpınar Ahmet, “Türkiye’de ve Dünyada muhasebe standartlarının oluşumuna genel bir bakış”, Maliye Dergisi, Sayı: 146, 2004.
- Bekler Muhittin, “Borçlanma Maliyetlerinin Uluslararası Muhasebe Standardı, Türk Muhasebe Standardı ve Türk Vergi Mevzuatı Açısından değerlendirilmesi”,  
[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=70&Itemid=92](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=70&Itemid=92) 20.12.2009
- Bostem Sebastian ve Sigrid Quack, , Contested Rules and Shifting Boundaries: International Standard Setting in Accounting, Discussion Papers, Social Science Research Center Berlin, May 1s 2005.
- Boyar Ender ve Güngörmüş Ali Haydar, “TMS 2 Stoklar Standardında Öngörülen Normal Maliyet Yönteminin, Sipariş Maliyetine Uygulanması”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı:23, 2009.
- Boyar Ender, Güngörmüş Ali Haydar, “Finansal Tablo ve Dipnotlarda Stoklarla İlgili Açıklanması Gereken Hususlar”, Muhasebe Finansman Dergisi, Sayı:42, Nisan 2009.
- Bursal Nasuhi ve Yücel Ercan, Maliyet Muhasebesi İlkeler ve Uygulama, Der Yayınları, İstanbul, 2002.
- Büyükmirza Kamil, Yönetim Muhasebesi, Gazi Üniversitesi Yayını, Ankara, 1985, S.15

- Chamisa Edward E., “The relevance and observance of the IASC standards in developing countries and the particular case of Zimbabwe”, The International Journal of Accounting, Vol: 35, Issue 2, 2000.
- Chasteen Lanny G., Richard E.Flaherty ve Melvin C. O’CONNOR, Intermediate Accounting, 6. Edition, The McGraw-Hill Companies, 1998.
- Cooke Terence E. ve Wallace R.S. Olusegun, “Financial disclosure regulation and its environment: A review and further analysis”, Journal of Accounting, Volume:9, Issue:2, Summer 1990.
- Çabuk Adem ve Lazol İbrahim, Mali Tablolar Analizi, Bursa: Vipaş A.Ş yayın, 1998.
- Çankaya Fikret, Uluslararası “Muhasebe Uyumunun Ölçülmesine Yönelik Bir Uygulama: Rusya, Çin Ve Türkiye Karşılaştırması”, ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:6, 2007.
- Çelik Orhan, “Avrupa Birliğinde Sermaye Piyasalarının Entegrasyonu Ve Muhasebe Uygulamalarının Uyumlaştırılması Süreci: Türkiye’nin Uyumlaştırma Sürecindeki Konumu”, Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, Cilt:60, Sayı:1, 2005.
- Çiftçi Yavuz, “Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları Ve Türkiye’deki Durumun İncelenmesi”,Uluslararası Sermaye Hareketleri ve Gelişmekte Olan Piyasalar Uluslararası Sempozyumu, 24-27 Mayıs 2008.
- Çiftçi Yavuz, “Türkiye’de ve Dünya’da Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları”, İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, Sayı:26, Kasım 1997.
- Çiftçi Yavuz, Türkiye’de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri,  
<http://www.mu.edu.tr/private/yciftci/calismalar/yciftci2beiw.pdf>  
22.04.2008.
- Çömlekçi Ferruh, Genel İşletme, Eskişehir. Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2001, S.313.

- Çürük Turgut and Cooke Terence E., “The Impact International Harmonisation Efforts On Accounting Disclosure Regulation In Turkey”, Research in Accounting Regulation, Volume:18, 2005.
- Deloitte, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, UFRS Cep Kitapçığı, 2006.
- Demir Şeref, US GAAP, “IAS ve Muhasebe Sistemimizde Stok Değerleme Ölçü ve Yöntemleri”.  
<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/2000092235.htm>  
12.04.2008.
- Diaconu Paul, “Harmonization of The International Accounting System”, January 21 2007.  
(Erişim)[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=957029](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=957029)  
22.03.2010
- Dianconu Paul, “International Accounting System and Its Major Challenges In Time”, Journal Of Modern Accounting Auditing, Vol:5, No:1, Jan, 2009.
- Dinç Engin, “Muhasebe ve Vergi Kuralları Arasındaki İlişki ve Gelir Vergileri (TMS 12) Standardının Muhasebe Uygulamalarına Etkisi”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:28, Ocak-Haziran 2007.
- Disclosure Requirements of Global Stock Exchanges”, Journal of International Financial Management and Accounting, Volume:4, Issue:2, 1992.
- Don R. Hansen, Mowen Maryanne M., Management Accounting, USA.: South-Western Publishing, 1992.
- Epstein Barry j. ve Jermakovicz Eva K., Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards, Joh Wiley & Sons, Hoboken, New Jersey, 2008.
- Erdoğan Melih, Bilgisayar Kullanılan Muhasebe Sistemlerinde Denetim Süreci, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İİBF. Yayınları, 1988.

- Erdoğan Murat ve Engin Dinç, “Türkiye Muhasebe Standartları ve Muhasebe Meslek Mensuplarının Bilgi Düzeylerinin İncelenmesi”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:43, Temmuz 2009.
- Fırat Hüseyin, “Maddi Duran Varlıklarda Değerleme Esaslarının TMS ve VUK Açısından İncelenmesi”, Ankara SMMMO VI.Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 02-06 Mart 2008.
- Friedrich Brian, “International Accounting Standard 1 (IAS 1), Presentation of Financial Statements”, CGA, Kanada, 2009. [https://www.cga-pdnet.org/Non\\_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS\\_E/IAS\\_1.pdf](https://www.cga-pdnet.org/Non_VerifiableProducts/ArticlePublication/IFRS_E/IAS_1.pdf) 20.02.2010.
- Greuning Hennie Van ve Koen Marius, International Accounting Standards A Practical Guide, The World Bank, 2001.
- Greuning Hennie Van, International Financial Reporting Standards A Practical Guide, The World Bank Washington, 2009.
- Haftacı Vasfi, İşlem Muhasebesi, Beta Basım A.Ş, Ağustos 2006.
- Haftacı Vasfi, Maliyet Muhasebesi, 4.Baskı, Derya Kitabevi, 2003.
- Haftacı Vasfi, Yönetim Muhasebesi, Genişletilmiş 3. Baskı, Umuttepe Yayınları, İzmit, 2008.
- <http://adl.ukzn.ac.za/Uploads/62d7b3ac-e875-4f37-bb44-8b88356ebe7d/Intermediate%20FINACC%20Lecture%20slides%20-%201%20-%20student%20version.pdf> 22.03.2010
- [http://ec.europa.eu/internal\\_market/accounting/docs/consolidated/ias2\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias2_en.pdf) 17.03.2010
- <http://www.iasplus.com/dttdpubs/2006pocketturkish.pdf>, 18.04.2008.
- [http://www.spk.gov.tr/mevzuat/mevzuat\\_index.html](http://www.spk.gov.tr/mevzuat/mevzuat_index.html) 14.12.2008
- I Seri No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Mali Tablolar İlkeleri, <http://www.istanbulsmmodasi.org.tr/html.asp?id=3988> 11.02.2010.
- Icerman Joe D. and Williams Paul F., Accounting Principles, Fourth Edition, McGraw-Hill Inc., 1993.



- International Accounting Standards Board (IASB), A Guide Through International Accounting Standards, (IFRS), IASCF, 2007.
- I Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği
- İbiş Cemal ve Özkan Serdar, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na Genel Bakış ", Mali Çözüm Dergisi, Sayı 74, Ocak-Şubat-Mart 2006.
- Jagwani Bhagwan, "Accounting for Deferred Taxes (AS 22): Has the Dust Finally Settled in India?" January 25, 2008. (Erişim)  
[http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1087240](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1087240).  
20.03.2010.
- Joumal Samira ve Vulin Sandra, Development Of Harmonisation İn The 21st Century-Is Accounting Harmonisation Possible and can it be Measured?, Department of Business Administration, Master Thesis, Spring Term, 2004.
- Karacan Sami, KOBİ'lerde UFRS'ye Uygun Finansal Raporlama, Umuttepe Yayınları, İzmit, 2009.
- Karapınar Aydın ve Zaif Figen, "Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı ve Standart Taslağının Getirdikleri", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı:36, Temmuz 2006.
- Kavak Ahmet, "TMS 12 Gelir Vergileri Standardı Uygulaması ve Vergi Değeri ile Muhasebe Değeri Arasındaki Farklılıkların Analizi", Ankara SMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 02-06 Mart 2008.
- Kaya Uğur ve Dinç Engin, "Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Maddi Duran Varlıkların Değerlenmesi ve muhasebeleştirilmesi", Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Sayı:2, 2007.
- Koç Yüksel, Tekdüzen Muhasebe Sistemi,  
<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/424/4758.pdf> 30.06.2009
- Küçüksavaş Nihat, Bilgisayar uygulamalı maliyet muhasebesi, Beta Başım A.Ş, Temmuz 2002.

- Küçüksavaş Nihat, Genel muhasebe İlkeler ve Uygulaması, 7. Baskı, Beta Basım A.Ş., Ekim 1998.
- Larson Robert K., “International accounting standards and economic growth: An empirical investigation of their relationship in Africa”, Research in Third World Accounting, Volume:2, 1993.
- Marşap Beyhan, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebeleştirilmesindeki Yöntem Farklılıklarının Finansal Tablolara Etkisi”, Mevzuat Dergisi, Sayı:41, Mayıs 2001.
- Marşap Beyhan, “Maddi Duran Varlıklarda Amortisman Uygulaması ve Yararlı Ömrün Belirlenmesi”, Ankara SMMMO VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 02-06 Mart 2008.
- Mısırlıoğlu İ.Ufuk, “UFRS ve BASEL II’nın işletme faaliyetleri üzerindeki etkileri”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 76, Haziran-Temmuz 2006.
- Mirza Abbas Ali, Graham J. Holt and Magnus Orrell, IFRS International Accounting Financial Reporting Standards, Hoboken, New Jersey, Jonh Willey&Sons.Inc. 2006.
- Neal S.Mcleay, D., ve T.Tollington, “International standardisation and Harmonisation:A New Measurement Technique”, Journal of International Financial Management and Accounting, Vol:10, No:1, 1999.
- Nobes Christoper, “Towards A General Model of The Reasons For International Differences in Financial Reporting”, Abacus, Volume:34, No:2, 1998.
- Nobes Christopher ve Parker Robert, Comparative International Accounting, New York:Prentice Hall, 2002.
- O’Brain James A, Information Systems In Business Management: With Software and BASIC Tutorials. 5th ed. Homewood: Irwin, 1988.
- Özerhan Akbulut Yıldız, “Vergi Usul Kanunundaki Değerleme Hükümlerinin Türkiye Finansal Raporlama Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi”, Ankara Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler

Odası, VI. Muhasebe Uygulamaları ve Vergi Mevzuatı Sempozyumu, 02-06 Mart 2008.

Özkan Azzem, “TMS 12 Gelir Vergileri Standardına Göre Ertelenmiş Vergiler ve Muhasebe Uygulamaları”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı:32, Ocak-Haziran 2009.

Polat Ahmet Temel, “Türkiye Muhasebe Standardı 13 Stoklar”, Mali Çözüm Dergisi, Ocak-Şubat-Mart 2002. (Erişim)  
archive.ismmmo.org.tr/.../30%20-%2058%20AHMET%20TEMEL%20POLAT.doc

Sankaran Siva ve Alhashim Dhia D., “An Accounting Information System for Harmonization”, The Journal of American Academy of Business, Volume:9, No:2, September 2006.

Selvi Yakup, Yılmaz Fatih ve Sarıoğlu Kerem, “Kredili Satışların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanmasının UFRS ve Vergi Usul Kanunu Açısından Karşılaştırılması”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 80, Mart-Nisan 2007.

Summers Edward Lee, Accounting Information Systems, Houghton Mifflin Company, 1991.

Sürmeli Fevzi ve diğerleri, Muhasebe Bilgi Sistemi, T.C Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir, 2008.

Şakrak Münir, Maliyet Yönetimi, Maliyet ve Yönetim Muhasebesinde Yeni Yaklaşımlar, Yasa Yayınları, Haziran 1997.

Talaga James ve Ndubizu Gordian, “Accounting and Economic Development: Relationships among the Paradigms” International Journal of Accounting; Spring 86, Vol: 21, Issue 2, 1986.

Tezsezen Cafer, “Özsermaye Hesaplama Ve Özkaynaklar Değişim Tablosu Düzenlenmesi”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:30, Mayıs Haziran 1995.

TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı,  
[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&iid=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&iid=145) 17.01.2010

TMS 12 Gelir Vergileri Standardı,

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) 06.04.2008

TMS 16 Maddi Duran Varlık Standardı,

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145&Itemid=69](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145&Itemid=69) (18.03.2010)

TMS 18 Hasılat Standardı,

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

TMS 2 Stoklar Standardı,

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) 23.01.2008

TMS 23 Borçlanma Maliyetleri Standardı,

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145)

TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı,

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) 10.08.2008.

TMS 7 Nakit Akış Tabloları Standardı,

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&task=view&id=145](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&task=view&id=145) 03.08.2009

Tokay Hüseyin ve Deran Ali, "Türkiye Muhasebe Ve Finansal Raporlama Standartları'nda Değerleme Ölçüleri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:90, 2008.

Toraman Cengiz ve Bayramoğlu Fatih M., "Avrupa Birliği Uyum Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi", Mali Çözüm Dergisi (Özel Sayı), Sayı 76, 17. Dünya Muhasebe Kongresi /Kasım 2006.

Turker İpek, "IAS/TMS 2 Stoklar Standardına ve Türk Vergi Sistemine Göre Stokları Değerleme", Muhasebe Denetime Bakış Dergisi, Yıl:9, Sayı:30, Ocak 2010.

Türk Ticaret Kanunu

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK), Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) ile Uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları, TMSK Yayınları, 2007.

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, 2007 Yılı Faaliyet Raporu.

[http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSK\\_FAALIYET\\_RAPORU\\_2007.pdf](http://www.tmsk.org.tr/dosyalar/TMSK_FAALIYET_RAPORU_2007.pdf) 11.12.2008

Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, TMSK Hakkında Genel Bilgiler,

[http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com\\_content&view=article&id=12&Itemid=59](http://www.tmsk.org.tr/index.php?option=com_content&view=article&id=12&Itemid=59) 11.12.2008

Ulusan Hikmet, “Menkul Kıymet Borsalarına Kayıtlı Şirketlerde IAS/IFRS'nin Kabulü Veya IAS/IFRS'ye Uyum”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 15, (Mayıs 2005).

Uyar Baykal, “TMS 2-Stoklar” Standardı Üzerine Genel Bir Değerlendirme, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı:28, Nisan 2009.

Vergi Usul Kanunu

Yalkın Yüksel Koç, Volkan DEMİR ve Defne Demir, “International Financial Reporting Standarts And Development Of Financial Reporting Standarts İn Turkey”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 76 (özel sayı), Kasım 2006.

Yükçü Süleyman, İcerli M.Yılmaz ve Gülşah Uğurluel, “Borçlanma Maliyetlerinin Muhasebesi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:184, Nisan 2008.

Zeghal Daniel ve Mhedhbi Karim, “An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries”, The International Journal of Accounting Vol:41, 2006.

## ÖZGEÇMİŞ

19 Mart 1974 tarihinde Kahramanmaraş merkez ilçesinde doğdu. İlk-orta-lise öğrenimini Kahramanmaraş'ta tamamladıktan sonra 1994 yılında Uludağ Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü'nde öğrenimine başladı. 1999 yılında İşletme Bölümü'nden mezun oldu.

2000 yılında Gazi Antep Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Programı'nda yüksek lisans öğrenimine başladı.

2005-2006 öğretim yılında Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe-Finansman Doktora Programı'nda öğrenimiyle ilgili olarak "Üretim İşletmelerindeki Temel Muhasebe Uygulamalarının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından İncelenmesi" isimli doktora tezini tamamlamıştır.